Rok I GRUDZIEŃ 1932 Nr. 3

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK



ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

Prosimy o odnowienie prenumeraty na rok 1933.

Prenumeratorom, którzy nie opłacą prenumeraty do 5 stycznia 1933 r., wyślemy numer styczniowy za zaliczeniem pocztowem na prenumeratę kwartalną z doliczeniem kosztów przesyłki i zaliczki.

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6

KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie . . . . „ 10.—

TREŚĆ NUMERU TRZECIEGO.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ciej okładki.

65.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Sposób ustalenia w razie wymiaru zaocznego.

Władza wymiarowa nie jest obowiązana do ustalenia wysokości odpisań na zużycie przez znawców (art. 6 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym) w przypadku zaoczności wymiaru z art. 50 ust. 5 ustawy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 31 października 1932 l. rej. 7628/30 w sprawie Franciszka Arensa przeciw Komisji Odwoławczej przy Grodzkiej Izbie Skarbowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Skarżący zeznanie o dochodzie wniósł po upływie terminu, wobec czego w myśl art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) popadł w zaoczność, a władza wymiarowa uzyskała podstawę prawną do dokonania wymiaru podatku na podstawie materjału, jakim rozporządzała, płatnik zaś jednocześnie utracił prawo współudziału w postępowaniu wymiarowem oraz prawo kwestjonowania w postępowaniu odwoławczem i kasacyjnem faktycznych podstaw dokonanego przez władzę wymiaru.

W tym stanie rzeczy instancja odwoławcza nie była obowiązana, jak to już niejednokrotnie w wyrokach NTA wyjaśnione i uzasadnione zostało, badać zarzutów odwołania, skierowanych przeciw faktycznym podstawom wymiaru, ani się z niemi rozprawiać, a jeśli w pewnym stopniu tego dokonała, to z tego nie wynika, aby płatnik tem samem odzyskał prawa, utracone wskutek popadnięcia w zaoczność.

W myśl powyższego upadają zarzuty skargi, jako skierowane przeciw ustaleniu faktycznych podstaw wymiaru....

Odnośnie do zarzutu skargi, dotyczącego amortyzacji, należy jeszcze zaznaczyć, iż przepis art. 6 ust. 3 ustawy, na który powoływało się odwołanie, nie stosuje się wogóle do przypadków zaoczności wymiaru, opartej na art. 50 ust. 5 ustawy. Art. 6 bowiem w ustępie 3 nakłada na władzę obowiązek ustalania odpisań na zużycie przez znawców (biegłych) w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości tychże, t. zn. gdy powstanie co do niej spór między władzą a płatnikiem. W przypadkach zaś, unormowanych w art. 50 ust. 5, zaoczność wymiaru, z uwagi na wspomniane wyżej jej konsekwencje, zgóry już przesądza taki spór na niekorzyść podatnika.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

66.

PODATEK DOCHODOWY.

Warunki prawidłowości ksiąg handlowych. Księga magazynowa. Wymiar zaoczny z powodu nieudowodnienia wartości remanentu.

Brak księgi magazynowej nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 16 listopada 1932 l. rej. 4350/31 w sprawie Pawła Pyrlika w Szarleju przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

... Komisja Odwoławcza, po zakwestjonowaniu wartości remanentu towarów i po otrzymaniu od podatnika wyjaśnień, postanowiła na zasadzie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym ustalić dochód, przy zastosowaniu norm średniej zyskowności, w kwocie zł 83.778, a księgi handlowe pominąć z powodu braku księgi magazynowej.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

Skarga zwalcza motyw zaskarżonego orzeczenia, dotyczący ksiąg handlowych, wywodząc, z powołaniem się na wyrok NTA Nr. 261 S Zbioru wyroków [1]), iż brak księgi magazynowej nie uza-

---

[1]) Jest to wyrok z 29 stycznia 1930 l. rej. 4768/27 w sprawie Sp. Akc. Adolf Daube w Łodzi. W motywach tego wyroku Trybunał, po omówieniu przepisów art. 8 i 9 kodeksu handlowego, obowiązującego w b. Królestwie Polskiem, zajmuje się kwestją sposobu prowadzenia ksiąg handlowych i znaczeniem księgi składowej: „Sposób prowadzenia ksiąg winien być oczywiście taki, by z jednej strony był zgodny z zasadami ustalonemi w dziedzinie nauki księgowości i zwyczajami kupieckiemi, a z drugiej strony umożliwiał nietylko stwierdzenie zupełności wpisów i ich rzetelności, ale także rozpoznanie ich istoty i znaczenia pod kątem widzenia miarodajnych przepisów ustawy o państwowym podatku dochodowym. — W niniejszym wypadku chodzi o stwierdzenie na podstawie ksiąg firmy wartości końcowego remanentu surowców, artykułów pomocniczych, półfabrykatów i towarów. Władza pozwana twierdzi, że brak pomocniczych ksiąg składowych uniemożliwił potwierdzenie kwoty 809.839.53 zł, przyjętej przez Spółkę do aktywów bilansu zamknięcia jako wartość wspomnianych zapasów, oraz sprawdzenie przebiegu i wyników operacyj przedsiębiorstwa. Otóż zaznaczyć należy, że o ile chodzi o potwierdzenie odnośnych pozycyj bilansu, to dokumentem dowodowym jest w tym względzie prawidłowo sporządzony inwentarz, obejmujący spis aktywów i pasywów danego przedsiębiorstwa w dniu zamknięcia okresu operacyjnego. Również inwentarz przedsiębiorstwa jest miarodajny dla stwierdzenia ilościowego i wartościowego stanu remanentów. Jeżeli zaś chodzi o sprawdzenie przebiegu operacyj przedsiębiorstwa w ciągu okresu rachunkowego, w szczególności o obrót zużywanych do fabrykacji surowców, co zresztą dla samego

sadnia sam przez się uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe i pominięcia ich przy ustalaniu podstawy wymiaru. Zarzut ten jest trafny. Trybunał powołuje się w tym względzie na wywody wymienionego dopiero co wyroku, które, jakkolwiek oparte na przepisach kodeksu handlowego, obowiązującego w b. Królestwie Polskiem, odnoszą się i do niniejszego przypadku, w którym prawidłowość ksiąg oceniać należy ze stanowiska przepisów kodeksu handlowego niemieckiego, ileże i ten również nie zawiera żadnych postanowień specjalnych co do prowadzenia księgi magazynowej.

Wprawdzie zaś odpowiedź na skargę przeczy, jakoby księgi odrzucono z powodu braku księgi magazynowej, i twierdzi, że nie ten brak sam przez się był powodem ustalenia dochodu z pominięciem ksiąg, lecz fakt, że płatnik nie mógł udowodnić, że wartość remanentu towarów, figurująca w bilansie, odpowiada rzeczywistości, — atoli te motywy nie znalazły żadnego wyrazu w treści zaskarżonego orzeczenia, które przedmiotem skargi jest i oceniane być musi oczywiście w tem brzmieniu, w jakiem zostało powzięte i podane skarżącemu do wiadomości.

Skarga zarzuca dalej, iż władza bezzasadnie powołała się w zaskarżonem orzeczeniu na art. 63 ust. 2 ustawy, ponieważ skarżący złożył zeznanie na podstawie prawidłowych ksiąg i zamknięcia, a następnie na wezwanie władzy udzielił wyczerpujących wyjaśnień. Zarzut obrazy powołanego przepisu prawa jest trafny o tyle, iż przy danym stanie faktycznym nie może być uznane za wystarczające uzasadnienie zastosowania art. 63 ust. 2 zupełnie ogólnikowe podanie w orzeczeniu, że wyjaśnienia nie zostały poparte żadnemi dowodami, dostatecznie uzasadniającemi ich treść. Podatnik bowiem, wezwany do przedłożenia księgi towarowej na udowodnienie prawdziwości wykazanej w bilansie wartości remanentu towarów, przedłożył „księgę przychodów towarowych, zbiornik oryginalnych faktur przychodowych, księgę rozchodów i kopjał rachunków wychodzących oraz spis inwentaryczny towarów“, twierdząc, iż księgi te dają dokładny obraz ruchu towarowego w przedsiębiorstwie i są faktycznie księgą towarową. Jeśli w tym stanie rzeczy władza uznała, że przedstawione dowody nie popierają dostatecznie złożonych wyjaśnień, była obowiązana — według ustalonej w judykaturze Trybunału wykładni przepisu art. 63 ust. 2 ustawy — sprecyzować tę swoją ujemną ocenę w sposób taki, któryby

---

ustalenia dochodu płatnika nie ma istotnego znaczenia, to wartościowy obrót tychże surowców może być stwierdzony na podstawie odnośnych rachunków księgi głównej, którą firma prowadziła. Brak zatem księgi składowej na surowce, półfabrykaty i artykuły pomocnicze nie może uzasadnić uznania ksiąg handlowych firmy za nieprawidłowe”.

umożliwiał podatnikowi pełną obronę w postępowaniu kasacyjnem. Motyw, podany w orzeczeniu, nie czyni oczywiście zadość temu wymaganiu, pozostawia bowiem podatnika w nieświadomości co do najistotniejszego momentu, mianowicie, które z danych, składających się na szacunek remanentu, nie zostały udowodnione, czy dane ilościowe, czy też wartościowe, czy może jedne i drugie, i z jakiego powodu. Ocena taka była tem bardziej potrzebna, iż protokół rewizji ksiąg, spisany z udziałem płatnika, stwierdzał ich prawidłowość, a w samem przedstawieniu wątpliwości (dokonanem dopiero w postępowaniu odwoławczem) władza zakwestjonowała szacunek remanentu tylko z powodu zachodzącej — jej zdaniem — dysproporcji między tym szacunkiem a sumą osiągniętego przez przedsiębiorstwo obrotu, podatnik zaś w odpowiedzi wykazywał, że założenia władzy są mylne.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.

67.

PODATEK DOCHODOWY.

Warunki prawidłowości ksiąg handlowych.

Prowadzenie przepisanych przez kodeks handlowy ksiąg i zachowanie określonych tamże formalności stanowi minimum wymagań, którym osoba handlująca musi czynić zadość, by jej księgi handlowe miały charakter prawidłowych.

Wyrok NTA z 24 października 1932 l. rej. 4404/28 w sprawie Syndykatu Rolniczego Kieleckiego Sp. Akc. w Kielcach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...W toku postępowania odwoławczego przeprowadzono ponownie rewizję ksiąg handlowych Spółki i w protokóle z 13 czerwca 1928, podpisanym także przez przedstawicieli Spółki, ustalono, że rokiem operacyjnym Spółki jest rok kalendarzowy, że dziennik i księga główna poświadczone zostały przez sąd 31 sierpnia 1926, a księga kasowa 4 stycznia 1926, że w dzienniku zapisywane są pozycje tak kasowe, jak i memorjałowe, pod datą ostatniego każdego miesiąca, w sumach ogólnych, na podstawie zbiorowych not memorjałowych, wreszcie, że Spółka nie prowadzi przewidzianej przez kodeks handlowy księgi inwentarzowej, w której koncentrowałby się cały majątek, lecz ogranicza się do spisu remanentów na luźnych kartkach...

. . . Skarga podnosi zarzut, iż władza pozwana bezzasadnie zdyskwalifikowała księgi ze stanowiska przepisu art. 21 ustawy, ponieważ „niedokładności“, o których wspomina orzeczenie, sprowadzają się do braku księgi inwentarzowej, z którą równoznaczne są niektóre załączniki do bilansu, a zresztą brak ten nie może być uznany za niedokładność, aż tak daleko idącą, aby wskutek niej mogły być zdyskwalifikowane wszystkie inne księgi.

Trybunał nie mógł przyznać racji tym argumentom. Obowiązujący w b. Królestwie Polskiem kodeks handlowy przepisuje w art. 9 kategorycznie prowadzenie księgi inwentarzowej. Trybunał zaś niejednokrotnie już wyjaśnił, że prowadzenie przepisanych przez kodeks ksiąg i zachowanie określonych tamże formalności stanowi minimum wymagań, którym osoba handlująca musi czynić zadość, by jej księgi handlowe miały charakter prawidłowych.

Zresztą protokół, spisany z rewizji ksiąg, na który powołują się motywy zaskarżonego orzeczenia, ustala inne jeszcze braki formalne ksiąg, o których skarga nie wspomina. I tak stwierdza on, iż dziennik poświadczony został dopiero 31 sierpnia 1926, co samo już uzasadnia odmówienie księgom handlowym kupca cechy prawidłowości (por. wyrok NTA Nr. 366 S Zbioru wyroków). . .

Wyrok omawiany, przytaczając, iż Trybunał już niejednokrotnie wyjaśnił, jakie są minimalne wymagania w stosunku do handlujących, płatników podatków, do uznania ich ksiąg za prawidłowe, wskazuje, że do nich należy prowadzenie ksiąg, przepisanych przez kod. handl., i zachowanie określonych tamże formalności.

Formalności, przepisane przez kod. handl. co do prowadzenia ksiąg handlowych, mają na celu zabezpieczenie rzetelności zapisów i ich prawidłowości. Użyte w kod. handl. Napoleona wyrażenie „régulièrement tenus” oznacza prowadzenie „prawidłowe” lub „porządne”. Prawidłowość ksiąg jest według ducha prawa warunkiem niezbędnym rzetelności zapisów, która jedynie stanowić może o mocy dowodowej ksiąg. W oparciu się na tej myśli orzecznictwo franc. dopuszcza dowód z ksiąg nawet nieobowiązkowych, lecz fakultatywnych, które nie stanowią dowodu prawnego, lecz z których można wysnuć domniemanie faktyczne co do zgodności zawartych w nich zapisów z rzeczywistością. Pozostawiając na uboczu sprawę nierzetelnego prowadzenia ksiąg, czyli „prowadzenia niezgodnie z istotnym stanem interesów i transakcyj właściciela przedsiębiorstwa”, jak się wyraża orzeczenie SN II. 1 K. 616/30 z 11 września 1930 (PPH, 1931, poz. 696), które zagrożone jest poważną karą więzienia do lat pięciu (art. 281 k. k.), względnie pociąga za sobą skutki z art. 106 ustawy o podatku przemysłowym lub też art. 96 ustawy o podatku dochodowym, pragniemy jedynie zająć się kwestją prawidłowości ksiąg handlowych. W szczególności chodzi nam o dalszy ważny moment, którym powyższy wyrok NTA się nie zajmuje: wymaganie prowadzenia ksiąg zgodnie z zasadami księgowości.

Art. 21 ustawy o podatku dochodowym mówi o prawidłowych księgach handlowych, rozporządzenie zaś wykonawcze do tej ustawy (poz. 298/21 Dz. Ust.) wyraźnie wskazuje na obowiązek kierowania się zasadami buchalterji (§§ 18 i 34);

w szczególności § 34 tegoż rozporządzenia, traktując o obliczaniu dochodu z przedsiębiorstw, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, stanowi (ust. 2), iż „dla oszacowania przedmiotów majątkowych i wierzytelności przy sporządzaniu inwentarza oraz dla uwzględnienia stosowności odpisań, wogóle dopuszczalnych, decydują postanowienia ustawy handlowej, zwyczaj kupiecki, a w granicach, zakreślonych ustawą handlową lub zwyczajem kupieckim, również własne uznanie podatnika, z tem jednak, aby prawidła buchalterji były przestrzegane".

Również z ust. 3 art. 76 ustawy o podatku przemysłowym, § 78 dawniejszego rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy (poz. 560/25 Dz. Ust.) oraz z § 1 lit. a) rozporządzenia z 13 kwietnia 1932 w sprawie prowadzenia, badania i oceny ksiąg handlowych dla celów podatku przemysłowego (poz. 412 Dz. Ust.) wynika niezbicie, iż minimum wymogów do uznania ksiąg handlowych za prawidłowe jest nietylko zgodność ksiąg z przepisami kod. handl., lecz i z zasadami księgowości. Tę wykładnię popiera w zupełności przytoczone orzeczenie II Izby SN z 11 września 1930: „przez nieprawidłowe prowadzenie ksiąg należy rozumieć w pierwszym rzędzie prowadzenie ich niezgodne z przepisami kod. handl., jak o tem głosi § 78 rozporządzenia z 8 sierpnia 1925 poz. 560, a pozatem prowadzenie niezgodne z zasadami buchalterji". Twierdzenie, iż ustawodawca podatkowy stawia co do ksiąg handlowych inne wymagania, gdy chodzi o podatek przemysłowy, inne zaś, gdy chodzi o podatek dochodowy, nie dałoby się, oczywiście, obronić, pomimo różnic co do istoty tych podatków.

Prawo akcyjne w art. 100 czyni zarząd spółki odpowiedzialnym za „należyte" prowadzenie ksiąg. Użyto tu odmiennego wyrażenia w porównaniu z powołanemi ustawami. Przez to wyrażenie należy rozumieć nietylko prowadzenie ksiąg, odpowiadające wymogom ustaw handlowych (dzielnicowych), lecz i takie, „które ujawnia w sposób, w handlu przyjęty i niedwuznaczny, wszystkie stosunki, mające dla danej spółki ważność ze stanowiska jej potrzeb oraz ze stanowiska ustaw, którym spółka podlega" (Benis, Studja akcyjne, PPH, 1932, str. 182), t. j. w sposób, przez naukę księgowości przyjęty.

Wymaganie ustaw podatkowych prowadzenia ksiąg w zgodności z zasadami księgowości jest zrozumiałe, niepodobna bowiem zapoznawać, iż o sposobach prowadzenia ksiąg, koniecznych do uznania ich za miarodajny dowód operacyj handlującego, decydować musi jedynie specjalna wiedza o księgowości, opierająca się na pewnych ustalonych zasadach, której rozwój idzie w parze z rozwojem gospodarstwa kapitalistycznego. Tem bardziej, gdy chodzi o obszar Polski, który się rządzi kod. handl. Napoleona, mającym 124 lata, jest rzeczą wprost oczywistą, że pomimo, iż tytuł II ks. I kodeksu nie wspomina (jak to czyni np. § 38 kod. handl. niem.) o zasadach księgowości, których zastosowanie byłoby niezbędnym warunkiem „porządnego", czy „prawidłowego" prowadzenia ksiąg, — nie może to w dobie dzisiejszej nastręczać żadnych wątpliwości.

Judykatura NTA stoi na tem samem stanowisku. I tak, w wyroku Nr. 251 S Zbioru wyroków Trybunał orzeka, iż „wymogom prawidłowości w rozumieniu art. 21 ustawy o podatku dochodowym czynią zadość księgi handlowe wówczas, jeżeli zarówno rodzaj ksiąg, jak i zewnętrzne znamiona tychże odpowiadają przepisom prawa handlowego i zasadom buchalterji". Inny wyrok Nr. 135 S bardzo trafnie przedstawia sprawę sposobu prowadzenia ksiąg, dochodząc do wniosku, iż, skoro ani kod. handl., ani ustawa o podatku dochodowym nie przewidują specjalnych norm o sposobie prowadzenia ksiąg handlowych, płatnicy mogą wybrać sobie z zupełną swobodą sposób, uznany przez nich za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób „był zgodny z zasadami, ustalonemi w dziedzinie nauki o księgowości...". W odniesieniu do podatku przemysłowego wyrok z 22 kwietnia 1931 l. rej. 4194/29

orzeka, iż poza przepisami kod. handl. decydują o sposobie prowadzenia ksiąg zasady prawidłowej księgowości.

Sformułowanie w wyroku Nr. 251 S wydaje nam się jedynie właściwe, nietylko z punktu widzenia prawa pozytywnego, lecz i z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu prawnego, który wymaga, aby podatnicy mogli mieć pełną świadomość tego, jak władze podatkowe ustosunkują się do posiadanych przez nich dowodów.

J. Namitkiewicz

68.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długów. Długi zagranicznej spółki akcyjnej, dopuszczonej do działalności w Państwie Polskiem. Wydatki nie oparte na tytule prawnym. Wydatki na cele dobroczynne. Amortyzacja pozabilansowa. Prostowanie zeznania.

1. U podatników, podlegających opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), już samo domniemanie musi przemawiać za tem, iż wydatek na oprocentowanie zaciągniętego długu pozostaje w związku gospodarczym ze źródłem dochodu (art. 10 p. 1 i ustęp przedostatni).

2. Zastąpienie funduszów, inwestowanych przez zagraniczną spółkę akcyjną, przed uzyskaniem przez nią zezwolenia na działalność w Państwie Polskiem, w zakładzie filjalnym, znajdującym się na obszarze Rzeczypospolitej, oprocentowaną pożyczką, zaciągniętą u osoby trzeciej, nie daje podstawy do odliczenia od dochodu zakładu krajowego procentów od wspomnianej pożyczki.

3. Okoliczność, że wydatek nie opiera się na tytule prawnym, sama przez się nie wystarcza do uznania go za niepotrącalny.

4. Wydatki na cele dobroczynne w właściwem znaczeniu słowa nie są potrącalne. Tak samo ofiary na cele wyznaniowe, narodowe, społeczne i t. p.

5. Żądanie potrącenia na amortyzację kwoty, nie objętej zamknięciem rachunkowem, sprzeciwia się przepisom art. 21 ustawy.

6. Prostowanie danych cyfrowych zeznania, w szczególności także dodatkowe zgłoszenie potrącenia na amortyzację, możliwe jest, o ile chodzi o podatników, podlegających opodatkowaniu na zasadzie art. 21, tylko na podstawie prawidłowo sprostowanego zamknięcia rachunkowego.

Wyrok NTA z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28, 5256/28, 9832/30 w sprawie Austr. Sp. Akc. „Zjednoczona Elektryczna Sp. Akc." w Wiedniu z polską siedzibą filjalną w Bielsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1926, 1927 i 1928.

... Orzeczenie, dotyczące roku podatkowego 1926, opiera się, w odróżnieniu od obu następnych, na przepisie art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym z tego powodu, iż Spółka nie złożyła zeznania w terminie....

Skarga podnosi zarzut przeciw doliczeniu do zysków bilansowych odsetek, zapłaconych szwajcarskiej firmie od pożyczki inwestycyjnej. Jak wynika z treści zaskarżonej decyzji i w ogólności z akt sprawy, władza nie uwzględniła dokonanego w zamknięciu rachunkowem odliczenia tych odsetek z tego powodu, że nie uznała za stwierdzone, że pozostają one w związku gospodarczym ze źródłem dochodu, podlegającego podatkowi, jak tego wymaga art. 10 ustęp przedostatni ustawy, w szczególności, że pożyczka, od której te odsetki przypadają, została użyta na cele przedsiębiorstwa, położonego w Polsce. Skarżąca natomiast powołuje się na treść swych pism, wniesionych w przewodzie odwoławczym, i na przedstawione dokumenty, z których wynika — jej zdaniem — iż „kredyt, zaciągnięty w Glarus, zużyto w całości na inwestycje w Polsce i że te wkłady inwestycyjne w całości niezbędne były dla osiągnięcia dochodu". Jest widoczne, że różnica zapatrywań między władzą a podatniczką odnośnie do spornej pozycji wynikła przedewszystkiem co do jej faktycznej kwalifikacji, a spór taki zaoczność wymiaru, orzeczona w zaskarżonej decyzji ... prawidłowo, przesądza na niekorzyść strony. Wprawdzie zaś skarga trafnie podnosi, że zaoczność nie uprawnia władzy do dowolnego ustalenia podstaw wymiaru, atoli w konkretnym przypadku NTA nie dopatrzył się w orzeczeniu zarzucanej dowolności....

Z tych powodów należało skargę na orzeczenie w przedmiocie wymiaru na rok podatkowy 1926 oddalić, jako nieuzasadnioną.

Skargi na orzeczenia, dotyczące lat podatkowych 1927 i 1928, zarzucają władzy obrazę prawa i naruszenie form postępowania administracyjnego w kwestji doliczenia odsetek na rzecz firmy „Elektrizitätwerke und Strassenbahnen A. G. in Glarus". W tym względzie należy przedewszystkiem stwierdzić, iż obie decyzje jako motyw odmownego załatwienia żądania strony podają jedynie brak dowodu na istnienie związku gospodarczego między wydatkiem a źródłem dochodu i jako podstawę prawną wymieniają przedostatni ustęp art. 10 ustawy.

Otóż ustawa w punkcie 1 art. 10 przepisuje, iż od ogólnego dochodu należy odliczyć odsetki od długów, w ustępie przedostatnim zaś tego artykułu w zdaniu drugiem zastrzega, że te wydatki odlicza się tylko o tyle, o ile ciążą na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi, i pozostają w związku gospodarczym z temi źródłami. Przepis ten ma zastosowanie także do osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe (art. 21). Należy jednak zważyć, że wobec szczegól-

nej konstrukcji podstawy wymiaru dla podatników, podlegających opodatkowaniu na zasadzie art. 21, w szczególności o ile chodzi o ujęcie źródła dochodu, już samo domniemanie musi przemawiać za tem, iż wydatek na oprocentowanie zaciągniętego długu pozostaje w związku gospodarczym ze źródłem dochodu. Tylko więc zużycie pożyczki na cele oczywiście obce działalności podatnika, skierowanej na osiągnięcie dochodu, może uzasadnić kwestjonowanie wspomnianego związku. Przykładu mogą tu dostarczyć cele, wymienione w ostatnim ustępie § 15 rozporządzenia wykonawczego. W takim przypadku władza może z mocy przepisu art. 10 kwestjonować istnienie takiego związku i żądać na tę okoliczność dowodu od podatnika, a w razie niedostarczenia go nie uwzględnić odliczenia odsetek. Oczywiście z przestrzeganiem praw podatnika, wynikających z przepisów art. 58 i 63 ust. 1.

W rozpoznawanych sprawach wątpliwości władzy co do pozycji odsetek, przedstawione podatniczce, szły w dwóch bardzo istotnie różniących się kierunkach, że jest to „zamaskowany wydatek centrali na dokonane inwestycje“ (r. 1927) i że są to procenty nie związane z przedsiębiorstwem prowadzonem w Polsce (r. 1928). W odpowiedziach Spółka wyjaśniała i dowodziła, że pożyczka została zaciągnięta przez zakłady, znajdujące się w Polsce, na własne cele inwestycyjne i na te cele wyłącznie zużyta. To samo stanowisko Spółka zajęła w odwołaniach, ujmując je w konkretne zarzuty przeciw wymiarom i popierając wnioskami dowodowemi. W tym stanie rzeczy samo stwierdzenie w motywach zaskarżonych decyzyj, że Spółka nie udowodniła związku gospodarczego lub że związek ten nie jest widoczny z ksiąg Spółki, nie może być uznane za dostateczne uzasadnienie odmowy żądaniu odwołania (art. 73 ust. 2 w związku z art. 70 ustawy). Z motywów tych bowiem nie wynika w sposób dostatecznie jasny, którą z istotnych dla stwierdzenia związku gospodarczego okoliczności faktycznych władza uznała za nieudowodnioną i z jakiego powodu. Stanowi to istotną wadliwość postępowania.

W odpowiedzi na skargi władza podaje wprawdzie bliższe uzasadnienie decyzyj, jednak z uwagi na przepis art. 12 p. 3 ustawy o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.) nie może to już naprawić wspomnianej wadliwości postępowania.

Zauważyć jednak należy w związku z treścią odpowiedzi, że okoliczność, iż inwestycje zostały rozpoczęte na długo przed uzyskaniem pożyczki z Glarus, bynajmniej jeszcze nie wyklucza wymaganego przez ustawę związku gospodarczego. Istotne bowiem w tym względzie znaczenie ma okoliczność, czy rzeczywiście, jak to Spółka twierdziła, pożyczka została zużyta na pokrycie poniesionych na te inwestycje kosztów, t. j. na cele, uzasadniające przyjęcie związku go-

spodarczego. W tej mierze odpowiedź na skargę (r. 1927) wskazuje na to, że skoro według zestawień, przedłożonych przez Spółkę, mogła ona pokryć dokonane inwestycje kwotą zł 2.252.282.11, to pozostałość pożyczki zł 747.717.89 winna była wpłynąć do kasy Spółki, co jednak nie nastąpiło. Otóż przedewszystkiem w tym kierunku nie dano Spółce w toku postępowania administracyjnego sposobności do wyjaśnień i do obrony, następnie zaś, gdyby co do części pożyczki w kwocie zł 2.252.282.11 przyjąć fakt użycia na cele inwestycyjne przedsiębiorstwa krajowego za udowodniony, to brak dowodu na sposób zużycia reszty nie uzasadniałby jeszcze odmówienia ustawowej kwalifikacji także odsetkom od tamtej części.

Natomiast nie można odmówić istotnego znaczenia dalszej okoliczności, podniesionej w odpowiedzi na skargę, mianowicie, iż inwestycje, o których mowa, zostały częściowo wykonane z funduszów Spółki w czasie, kiedy przedsiębiorstwo, położone w Polsce, było zwyczajną filją Spółki. Niema bowiem żadnej podstawy ku temu, by nakłady Spółki na zakład filjalny, poczynione w czasie istnienia tego stosunku, wogóle traktować jako pożyczkę zdolną do konwersji, ze skutecznością dla prawa podatkowego. Zastąpienie inwestowanych w zakładzie filjalnym funduszów oprocentowaną pożyczką, zaciągniętą u osoby trzeciej, równa się w rzeczywistości wycofaniu własnego kapitału, a pośrednio oprocentowaniu tego kapitału kosztem dochodu podatkowego, na co nie pozwala art. 8 l. 2 i 4 ustawy. Inaczej natomiast przedstawia się rzecz odnośnie do tej części skonwertowanych kapitałów, która przypada na koszty inwestycyj, poniesione w czasie, gdy z punktu widzenia ustawy podatkowej zakład krajowy stał się odrębnym podmiotem i przedmiotem podatku, t. zn. od chwili, kiedy wspomniany stosunek zakładu krajowego, jako filji, do Spółki został rozwiązany i zastąpiony swoistym stosunkiem, wynikającym z udzielenia zagranicznej spółce zezwolenia na działalność w Państwie Polskiem.

Należy zauważyć, że na tem stanowisku stała zasadniczo także skarżąca w swem podaniu do Ministerstwa Skarbu z 16 maja 1928, w którem przedłożyła zestawienie wydatków na inwestycje w latach 1916 — 1923 z sumą zł 797.275.94 „celem umożliwienia Ministerstwu rozstrzygnięcia, czy w tej kwocie zawarte są również inwestycje, odnoszące się do czasokresu przed nostryfikacją i które wobec tego musiałyby być pokryte wkładami Zjednoczonej Elektrycznej Sp. Akc. w Wiedniu, których odsetki nie mogą być zwolnione od opodatkowania“. Niesłusznie tylko skarżąca datę „nostryfikacji“ cofała do chwili powstania Państwa Polskiego, skoro zmiana stosunków prawno - państwowych i okoliczność, iż w jej następstwie filja znalazła się na obszarze innego państwa, niż zakład macierzysty, sama przez się nie spo-

wodowała żadnej istotnej zmiany w ich wzajemnym stosunku. Nie mają też w tym względzie istotnego znaczenia powołane przez skarżącą reskrypty władz polskich z r. 1919 (intymat z r. 1920) i r. 1921, skoro treść ich nie wychodzi poza zarządzenia natury porządkowej. Zmianę istotną w istniejącym stanie rzeczy wprowadziło dopiero postanowienie Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 15 lipca 1925, ogłoszone w Monitorze Polskim Nr. 208 z 1925 r., którem zezwolono Spółce na określonych warunkach na działalność w Państwie Polskiem. Postanowienie to opiera się na rozporządzeniu Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z 13 czerwca 1922 poz. 474 Dz. Ust., którego § 15 zajmuje się specjalnie sytuacją prawną spółek, które przed 1 listopada 1918, mając siedzibę w jednem z państw rozbiorczych, ale poza obecnym obszarem Rzeczypospolitej, wykonywały i jeszcze (w dniu wejścia w życie rozporządzenia) wykonują swoją działalność na tym obszarze, i nie pozostawia żadnej wątpliwości co do konstytutywnego charakteru pozwolenia na działalność, wymaganego przez to właśnie rozporządzenie. Dopiero na skutek tego aktu stworzone zostały warunki uznania przedsiębiorstwa krajowego ze stanowiska przepisów art. 21 ustawy o podatku dochodowym za zupełnie odrębny podmiot podatkowy, którego stosunek do zakładu macierzystego nie wyklucza traktowania kapitałów tegoż, inwestowanych w przedsiębiorstwie krajowem, jako obcych.

... Prócz zarzutów, dotyczących pozycji odsetek, skarga przeciw decyzji za rok podatkowy 1927 podnosi zarzut obrazy prawa i wadliwości postępowania z powodu niepotrącenia na amortyzację dodatkowo kwoty zł 139.000, skarga zaś przeciw decyzji za rok podatkowy 1928 — z powodu włączenia do podstawy wymiaru „datków dobroczynnych“ w kwocie zł 2.955.

Co się tyczy pierwszej z powyższych pozycyj, to skarżąca po raz pierwszy w odwołaniu wystąpiła z żądaniem potrącenia na amortyzację kwoty zł 139.000 ponad kwotę zł 393.185.36, wstawioną z tego tytułu do zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego i uwzględnioną przy wymiarze. żądanie to płatniczka uzasadniała tem, że amortyzację obliczyła pierwotnie według wartości książkowej przedmiotów majątkowych, wyrażonej w złotych obiegowych, i dowodziła opinją zaprzysiężonego znawcy księgowości handlowej, że taki sposób obliczania amortyzacji jest błędny na jej niekorzyść. Atoli zaskarżona decyzja trafnie wskazuje na to, że żądanie potrącenia na amortyzację kwoty, nie objętej zamknięciem rachunkowem, sprzeciwia się przepisom art. 21, skoro w myśl tych przepisów podstawę wymiaru stanowią zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu (por. wyroki NTA Nr. 102 S, 158 S, 174 S Zbioru wyroków NTA). Jeżeli zaś skarga na

poparcie odmiennego zapatrywania powołuje się na judykaturę Trybunału, uznającą za dopuszczalne prostowanie danych cyfrowych zeznania, to argumentacja ta chybia w konkretnym przypadku celu z tego powodu, iż prostowanie takie, w szczególności także dodatkowe zgłoszenie potrącenia na amortyzację, możliwe jest, o ile chodzi o podatników, opodatkowanych na zasadzie art. 21 ustawy, tylko na podstawie prawidłowo sprostowanego zamknięcia rachunkowego (Zbiór wyroków NTA Nr. 228 S.).

Co do „datków dobroczynnych" skarżąca opierała w odwołaniu i opiera w skardze żądanie wyłączenia z podstawy wymiaru na kwalifikacji ich jako kosztów osiągnięcia przychodów. Otóż o ile chodzi o wydatki na cele dobroczynne w właściwem znaczeniu słowa, to NTA już niejednokrotnie, m. i. w wyrokach z 30 marca 1931 l. rej. 2227/28 (sprawa Rybnickiego Gwarectwa Węglowego) i z 11 marca 1932 l. rej. 3472/31 (sprawa Katowickiej Sp. Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa), orzekł i uzasadnił, że nie należą one do kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów w rozumieniu art. 6 ustawy. To samo dotyczy ofiar na cele wyznaniowe, narodowe, społeczne i t. p.

W konkretnym przypadku chodzi o wydatki, objęte w księgach Spółki zbiorową nazwą „datków dobroczynnych". Jednak Spółka w postępowaniu administracyjnem broniła się przeciw traktowaniu tej pozycji ryczałtowo tylko ze względu na jej niedość ścisłe — jak twierdziła — buchalteryjne oznaczenie, a na żądanie władzy przedstawiła szczegółowe zestawienie wydatków. Zestawienie to obejmuje kilkadziesiąt pozycyj, przeważnie po 10 i 20 zł, kilka po 100 zł i więcej, z podaniem rozmaitych celów, jak na pogotowie ratunkowe, straże pożarne w różnych miejscowościach, na ubogich, szkoły, domy sierot, powodzian, bezrobotnych i t. d. Nadto znajduje się w tem zestawieniu pozycja zbiorowa z łączną kwotą 415 zł, w której wymieniono dary noworoczne dla listonoszów, pracowników kolejowych, służących gmin, robotników gminnych, spedycyjnych, robotników przy węglu i t. d. Skarżąca trafnie zarzuca, że wobec jej obrony władza powinna była poszczególne wydatki względnie kategorje wydatków, objęte zestawieniem, ocenić pod kątem widzenia przepisów art. 6 ustawy. Samo oznaczenie pozycji nie zwalniało jej od tego obowiązku. Okoliczność zaś, że wydatek nie opiera się na tytule prawnym, sama przez się jeszcze nie wystarcza do uznania go za niepotrącalny. Dotyczy to w szczególności wydatków na przyjęte zwyczajowo uzupełnienie wynagrodzenia za konkretne usługi, spełniane dla podatnika, w formie t. zw. napiwków lub noworocznego.

Kierując się powyższemi rozważaniami, Trybunał na zasadzie art. 19 swej ustawy uchylił orzeczenie w przedmiocie wymiaru na rok

podatkowy 1927 z powodu wadliwego postępowania w kwestji odsetek od długu, orzeczenie zaś w przedmiocie wymiaru na rok podatkowy 1928 z tego samego powodu, jak również z powodu wadliwego postępowania w kwestji „datków dobroczynnych“.

I. Doniosłego znaczenia jest interpretacja art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym w kierunku celowości zaciągniętej pożyczki.

Według motywów wyroku władze wymiarowe nie mają uprawnienia do kwestjonowania jej, a nawet badania. Obowiązkiem władz tych jest tylko stwierdzenie, czy istotnie obciążenie nastąpiło i czy nie zachodzi fikcja w celu zmniejszenia dochodu przez obciążenie pozycyj wydatkowych procentami pożyczkowemi. Czy jednakowoż pożyczka ta była konieczna, czy też potrzebna albo wskazana, pozostaje wyłącznie rzeczą odnośnego płatnika podatkowego i władz towarzystwa, które są odpowiedzialne prawno - prywatnie wobec swoich udziałowców (akcjonarjuszy). Zapewne, istnieje tu furtka, którą wypłynąć może część dochodu zagranicę, jednak wyraźny przepis art. 8 p. 5 i 6 ustawy stwierdza, że niepotrącalne są tylko wydatki „na osiągnięcie dochodu ze źródeł zagranicą położonych, a na mocy tej ustawy nie podlegających opodatkowaniu”, oraz „inne wydatki i straty niezwiązane z osiągnięciem dochodu”. Chodziłoby więc tylko o quaestio facti, czy odsetki, płacone zagranicznemu wierzycielowi, pochodziły od zadłużenia, związanego z osiągnięciem dochodu ze źródła w kraju położonego.

Wyrokiem z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25 (Zbiór wyroków NTA Nr. 1314) NTA wyjaśnił, że „w myśl art. 6 i 8 ustawy wolne od opodatkowania są jedynie wydatki, spowodowane — choćby w szerszym zakresie — eksploatacją, konserwacją i zabezpieczeniem istniejącego, a zatem już czynnego źródła dochodu, z wyłączeniem kosztów, wywołanych tworzeniem nowego źródła, lub powiększeniem albo ulepszeniem już istniejącego”.

Wyrazy ustawy „związane z osiągnięciem dochodu” należy rozumieć w ten sposób, że władza wymiarowa może stwierdzić fakt, na co wydatki zostały przeznaczone, a nie, czy wydatki te były uzasadnione, t. j. racjonalne.

Ograniczenie prawa kontroli do stwierdzenia faktu istotnego obciążenia długiem źródła dochodu rozciągają motywy wyroku także na drugi ustawowy warunek potrącalności. Tym jest fakt związku gospodarczego między zaciągniętym długiem a przedsiębiorstwem, dającem dochód, ustalany według przepisów art. 21. Podstawą wymiaru według tegoż jest zysk bilansowy osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, wykazany w zamknięciu rachunkowem. Fakt, że istnieje obciążenie przedsiębiorstwa takiego długiem, świadczy równocześnie o tem, że dług ten zaciągnięty został w związku z prowadzeniem interesów. Ma tu zatem miejsce domniemanie, nie wymagające dalszego badania. „Tylko więc zużycie pożyczki na cele oczywiście obce działalności podatnika, skierowanej na osiągnięcie dochodu, może uzasadnić kwestjonowanie wspomnianego związku”. Wyrok wskazuje tu na przykłady, podane w § 15 rozporządzenia wykonawczego, t. j. na koszty używania przedmiotów zbytkowych, przekraczające osiągnięte dochody. Wynika z tego, że władza, ustalająca dochód, winna poprzestać w zasadzie na stwierdzeniu, czy istotnie zaciągnięty dług ma przeznaczenie gospodarcze zgodne z celem danego przedsiębiorstwa. Tego rodzaju badanie stanu faktycznego nie powinno jednakowoż sięgać tak daleko, aby władze wymiarowe mogły kwestjonować celowość poniesionego ciężaru. Zupełna swoboda gestji komercjalnej zarządu danego przedsiębiorstwa, nawet wbrew przepisom statutu, nie może i nie powinna być przez władze podatkowe naruszana. Analogiczne zapatrywanie na tę kwestję ma judykatura Trybunału Skarbowego nie-

mieckiego, opierająca się zresztą na znacznie jaśniejszych w tym kierunku przepisach ustawy o podatku od zrzeszeń (§ 13).

Wprawdzie ustawa podatkowa nie zna domniemań ani prawnych, ani faktycznych, a gdyby je znała, to byłby to wyjątek od zasady obowiązku stwierdzenia materjalnej prawdy, jednak nie można odmówić racji motywom wyroku, które innemi słowami pragną powiedzieć, że skoro przedsiębiorstwo osoby prawnej jest na zysk obliczone, to z natury rzeczy nie obciąży swojego źródła dochodu wydatkiem odsetkowym od pożyczki dla jej interesów nie przeznaczonej, a przez to szkodliwej. Władza ma w każdym razie prawo mylność domniemania stwierdzić, t. zn. zażądać od płatnika wyjaśnienia wątpliwości w tym kierunku po myśli art. 58 i 63 ust. 1 ustawy. W normalnym jednak trybie postępowania, sprawdzającego zeznany dochód i pozycje potrącalnych kosztów i wydatków, płatnik - osoba prawna nie ma obowiązku udowodnienia związku gospodarczego długu przedsiębiorstwa swojego poza przedłożeniem swoich prawidłowych ksiąg handlowych.

II. Nowa jest w wyroku opinja prawna NTA, dotycząca pytania bardzo aktualnego, czy uznanie potrącalności wydatku zależne jest od oparcia go na tytule prawnym. Motywy wyroku twierdzą, że brak tegoż dla poszczególnego wydatku „jeszcze nie wystarcza do uznania go za niepotrącalny”. Podane są też przykłady takich wydatków „na przyjęte zwyczajowo uzupełnienie wynagrodzenia za konkretne usługi, spełniane dla podatnika w formie t. zw. napiwków lub noworocznego”.

Widoczne tu pewne nieporozumienie, spowodowane utożsamianiem terminu „tytuł prawny” z świadczeniem obligatoryjnem, związanem gospodarczo z przedsiębiorstwem. Tytuł prawny to tylko przyczyna świadczenia, posiadająca swoje źródło w przepisach prawa prywatnego, karnego lub administracyjnego. Darowizna, zrzeczenie się bez obowiązku prawno-prywatnego, albo wszelkie świadczenie pracy lub majątkowe bez przymusu prawnego, nie są świadczeniami bez tytułu prawnego. Zobowiązanie świadczenia może polegać na jednostronnej umowie albo czynności prawnej (akcie), a przeto nie jest pozbawione tytułu prawnego, lecz na nim się opiera. Dlatego byłoby dogodniej i prawniczo ściślej zamiast terminu „tytuł prawny” posłużyć się słowem „zobowiązanie prawne”. Motywy wyroku zresztą liberalnie tłumaczą ustawę, licząc się z potrzebami życiowemi i gospodarczemi płatnika i jego przedsiębiorstwa dochodowego.

Nie każde świadczenie musi polegać na wyraźnej umowie, aby mogło być uważane za gospodarczo związane ze źródłem dochodu. Władze skarbowe muszą liczyć się z warunkami obrotu, tak różnorodnemi i zmiennemi, a jednak naturalnemi i koniecznemi. Rzeczywistość przy tworzeniu dochodu i jego opodatkowaniu nie powinna być badana i stwierdzana tylko jednostronnie pro bono fisci, lecz także w zupełnie równej mierze w obronie opodatkowanego.

Dr. Rudolf Langrod

69.

PODATEK DOCHODOWY.

Ukryty podział zysku.

Jeżeli suma, wydzielona przed zamknięciem rachunków rocznych spółdzielni z przeznaczeniem na wypłaty na rzecz dostawców, będących jednocześnie członkami spółdzielni, nasuwa w całości lub choćby w części, wątpliwości pod kątem widzenia przepisu art. 21

ust. 1 zdanie ostatnie ustawy o podatku dochodowym, to władza wymiarowa powinna przedewszystkiem ustalić charakter wypłat.

Wyrok NTA z 27 czerwca 1932 l. rej. 3999/28 w sprawie Poznańskiej Spółki Okowicianej, Spółdzielni z ogr. odp. w Poznaniu, przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1924.

Przy wymiarze podatku dochodowego dla skarżącej Spółdzielni na r. 1924 władza wymiarowa doliczyła do zysków bilansowych, między innemi, sporną obecnie pozycję sum przechodnich w kwocie mkp. 9.229.914.264 (mniej pozostałość z roku poprzedniego mkp. 182.104.843 = mkp. 9.047.809.421). W odwołaniu Spółdzielnia zarzuciła, że władza kwotę tę, mylnie określoną przy wymiarze jako fundusz premjowy, błędnie potraktowała jako zysk osiągnięty przez podatniczkę ponad właściwą cenę, wypłaconą dostawcom za okowitę, podczas gdy kwota uzyskana ze sprzedaży spirytusu, zarachowana na rachunku sum przechodnich na dobro wszystkich członków, odstawiających spirytus, po potrąceniu kosztów administracyjnych stanowi zobowiązanie Spółdzielni, odnoszące się do roku obrachunkowego. Odwołanie wywodzi, iż wyznaczenie zgóry ceny spirytusu na cały rok gospodarczy było absolutnie niemożliwe, że członkom przy pierwszej dostawie surówki wypłacono zaliczkę, a w miarę wpływów ze sprzedaży okowity dalsze zaliczki, nazwane dopłatami, a natomiast począwszy od r. 1922 nie wypłacano żadnych „premij", i powołuje się na postanowienia statutu oraz na protokół urzędowej rewizji ksiąg z 23 lipca 1926.

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 27 sierpnia 1928 nie uwzględniło odwołania, podając w uzasadnieniu, że Spółdzielnia nie udowodniła, aby na niej ciążył bezwzględny obowiązek poczynienia dopłat dostawcom spirytusu, gdy cena zań zgóry nie została umówiona, wobec czego zarezerwowana w pasywach bilansu na sumach przechodnich kwota marek polskich 9.229.914.264 tytułem „premji" dla członków dostawców spirytusu, stanowi część zysku wydzielonego przed zamknięciem rachunku z zysków ogólnych dla podziału pomiędzy interesowanych członków dostawców i włączenie jej do podstaw opodatkowania znajduje uzasadnienie w przepisach art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 607 Dz. Ust. z 1923 r.).

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi, która zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania i wnosi z tego powodu o jego uchylenie.

NTA rozważył, co następuje:

Sporna jest między stronami kwestja natury przedewszystkiem faktycznej, czy „fundusz premjowy" na sumach przechodnich obejmo-

wał w roku bilansowym resztę należności dostawców za dostarczony spirytus, czy też stanowił w rzeczywistości ukryty podział zysku. Władza, przyjmując tę ostatnią kwalifikację, uzasadniła ją w zaskarżonem orzeczeniu brakiem po stronie skarżącej Spółdzielni obowiązku dopłat na rzecz dostawców.

Punkt wyjścia władzy uznać należy zasadniczo za trafny. Jeżeli bowiem suma, wydzielona przed zamknięciem rachunków rocznych z przeznaczeniem na wypłaty na rzecz dostawców, będących jednocześnie członkami spółdzielni, nasuwa, w całości lub choćby w części, wątpliwości pod kątem widzenia przepisu art. 21 ust. 1 zdanie ostatnie ustawy o podatku dochodowym, to rozświetlić je może przedewszystkiem ustalenie prywatno-prawnego charakteru wypłat, ich tytułu prawnego. Jednakowoż władza tego swego założenia nie przeprowadziła konsekwentnie. Ustaliła bowiem tylko, że cena za spirytus nie została zgóry umówiona, ta zaś okoliczność, zresztą niesporna, nie może jeszcze uzasadnić konkluzji o charakterze wypłat, w szczególności konkluzji, iż na Spółdzielni nie ciążył obowiązek żadnych dopłat za dostarczony spirytus.

Jeżeli zaś orzeczenie podaje, że Spółdzielnia nie dostarczyła w tym względzie dowodu, to stwierdzić należy, że Spółdzielnia w postępowaniu wyjaśniającem i w odwołaniu dowodziła istnienia obowiązku dopłat, wyjaśniała sposób ustalania należności dostawców spirytusu i popierała swe wyjaśnienia postanowieniami statutu, że jednak władza w orzeczeniu tę obronę podatniczki zupełnie pominęła. Nie było zaś do takiego pominięcia tem bardziej podstawy, że w spółdzielniach — z uwagi na charakter tego typu zrzeszeń, mających już z natury swej (ustawa z 29 października 1920 poz. 733 Dz. Ust., art. 1) na celu podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa — statut posiadać może szczególne (jakkolwiek — z uwagi na art. 21 ust. 1 ustawy — oczywiście nie wyłącznie decydujące dla kwestji wymiaru) znaczenie dla określenia stosunków między spółdzielnią a członkami w zakresie tego wspólnego przedsiębiorstwa. Otóż w rozpoznawanej sprawie statut Spółdzielni postanawia (art. 2), że celem jej jest popieranie działalności przemysłowej członków w zakresie gorzelnictwa oraz zapewnianie im zbytu okowity po najkorzystniejszej równej cenie, przedmiotem zaś przedsiębiorstwa jest wspólne zużytkowywanie okowity, wyprodukowanej w gorzelniach członków, mianowicie zakup i sprzedaż oraz pośrednictwo w zbycie tejże okowity. Według art. 13 statutu członkowie są obowiązani odstawiać do Spółdzielni całą produkcję swych gorzelń, położonych w województwie poznańskiem, celem wspólnego zużytkowywania spirytusu. Wreszcie art. 40 (w brzmieniu

obowiązującem w roku operacyjnym) przepisuje, iż przed zamknięciem rachunków rocznych Rada Nadzorcza na wniosek Zarządu ustanawia wysokość premji dla członków na podstawie odstawionych przez nich w roku obrachunkowym ilości spirytusu. Wszystkie te postanowienia należało uwzględnić przy ustalaniu istoty spornej pozycji bilansowej.

Zauważyć należy, iż podatniczka, wyjaśniając w postępowaniu administracyjnem, że nie było możliwe umawiania się zgóry z dostawcami spirytusu o cenę wobec statutowego obowiązku zapewnienia wszystkim równej ceny, uzasadniała tę niemożliwość specjalnie w odniesieniu do okresu operacyjnego także postępującą dewaluacją marki. Odpowiedź na skargę określa ten argument jako nierzeczowy, ponieważ cenę spirytusu można było oznaczyć w stałym mierniku wartości, np. we frankach szwajcarskich. Atoli pomijając kwestję, czy ta koncepcja jest trafna, należy stwierdzić, że okoliczność, iż Spółdzielnia z takiej możności ustalenia ceny nie skorzystała, jeszcze nie przesądza charakteru dopłat, jak to wynika z poprzednich wywodów.

Zaznaczyć też należy, że Ministerstwo Skarbu, zarządzając w toku postępowania uzupełniające dochodzenia, poleciło instancji wymiarowej zwrócić uwagę między innemi na to, według jakich cen zadłużenie Spółdzielni wobec członków zostało obliczone. Przytem Ministerstwo wyraziło zapatrywanie, iż gdyby do rozrachunku przyjęto ceny, nie odpowiadające cenom rynkowym (znacznie przewyższające je), to okoliczność ta wskazywałaby na to, że przynajmniej część zarezerwowanej sumy pod tytułem „premji“ czy też „dopłat“ stanowi podział zysków Spółdzielni między członków, uskuteczniony przed zamknięciem rachunków. Otóż delegowany organ Izby Skarbowej zamieścił w protokóle z 23 lipca 1926 pewne ustalenia w tym względzie. Także i te dane należało przeto odpowiednio uwzględnić przy rozstrzyganiu o kwalifikacji spornej pozycji.

Tylko uwzględnienie wszystkich wyżej wspomnianych momentów mogło stworzyć podstawę dla decyzji odwoławczej. Pominięcie ich stanowi istotną wadliwość postępowania.

Z tych powodów Trybunał na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie, pomijając podniesiony w skardze, lecz nie wywiedziony zarzut mylnej waloryzacji zysków.

Przy ocenie sum, zarezerwowanych przez spółdzielnię na t. zw. dopłaty na rzecz dostawców, będących jednocześnie członkami spółdzielni, główny nacisk należy położyć nie na okoliczność, czy zarezerwowane sumy są ukrytym podziałem zysków, lecz na to, czy zarezerwowane sumy są odpowiednikiem rzeczywiście istniejących zobowiązań spółdzielni wobec dostawców-członków spółdzielni za dostarczony spirytus,

czy też nie. Ocena, czy zarezerwowane sumy są ukrytym podziałem zysków, byłaby w terminie, na który się sporządza zamknięcie roczne, przedwczesna, ponieważ w tym momencie żadna wypłata na rzecz dostawców, a zarazem członków spółdzielni, jeszcze nie nastąpiła. Na sumach przechodnich została zarezerwowana pewna kwota, przeznaczona na dopłaty. Otóż, jeżeli istniał obowiązek takiej dopłaty z tytułu dostawy spirytusu, i to w wysokości zarezerwowanej, to sumy, na ten cel przeznaczone, jako koszt osiągnięcia dochodu przez spółdzielnię, nie podlegają doliczeniu do dochodu podatkowego. W przeciwnym razie, t. zn., jeżeli obowiązek takiej dopłaty nie istniał, względnie jeżeli cena podstawowa za spirytus wraz z dopłatą przekracza normalne ceny, płacone w tym czasie za spirytus dostawcom prywatnym, nie będącym członkami spółdzielni, to zarezerwowane sumy podlegają w całości lub w odpowiedniej części doliczeniu do zysków bilansowych, jako typowa rezerwa w rozumieniu art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym. Na wypadek, gdyby spółdzielnia nie skupowała spirytusu od niečzłonków spółdzielni, można właściwą cenę za spirytus ustalić przez porównanie cen, płaconych przez spółdzielnię, z cenami przy analogicznych zakupach spirytusu przez inne osoby fizyczne lub prawne. Z chwilą ustalenia, że sumy zarezerwowane są faktycznie rezerwą w rozumieniu art. 21 ust. 2 ustawy, i po doliczeniu tej rezerwy do dochodu podatkowego, będzie z punktu widzenia podatkowego rzeczą obojętną, na jaki cel użyje spółdzielnia utworzonej rezerwy. Jeżeli nawet rozdzieli ją w następnym roku pomiędzy dostawców spirytusu — członków spółdzielni, to będzie to podział zysków z ubiegłego roku, i to zysków już opodatkowanych. W każdym razie w dacie zamknięcia bilansu mówić o podziale zysku z tytułu sum, zarezerwowanych na dopłaty, byłoby rzeczą co najmniej przedwczesną.

W związku z omawianym wyrokiem stwierdzić należy, że zyski bilansowe, będące dochodem osób prawnych w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy, nie pokrywają się z zyskiem bilansowym, wykazanym w zamknięciu rocznem nawet prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych. Nie istnieją bowiem żadne przepisy prawne, któreby wyczerpująco normowały sposób prawidłowego prowadzenia ksiąg handlowych i sporządzania zamknięć rocznych. Stosowane w tym względzie t. zw. zasady prawidłowej księgowości i zwyczaj kupiecki są bardzo elastyczne i tolerują tak rozmaite metody księgowania i sporządzania zamknięć rocznych, jak różnorodne są potrzeby, które życie nasuwa. Nie będzie zbyt ryzykowne twierdzenie, że każde przedsiębiorstwo w razie potrzeby, z różnych ubocznych względów, nagina sposób księgowania poszczególnej transakcji względnie zaszłości do tego, jak mu to warunki danego okresu gospodarczego dyktują.

Pomimo kardynalnej zasady, że bilans powinien odzwierciedlać rzeczywisty stan majątku przedsiębiorstwa, notorycznie znaną jest rzeczą tworzenie t. zw. cichych rezerw, np. przez zbyt niskie szacowanie remanentów, przez spisywanie na straty wydatków inwestycyjnych i t. p. Również mimo założenia, że zysk bilansowy, wykazany w zamknięciu rocznem, powinien odpowiadać zyskowi, rzeczywiście osiągniętemu w danym okresie operacyjnym, na porządku dziennym są fakty tworzenia jawnych rezerw z przychodów danego okresu operacyjnego, z pominięciem rachunku zysków i strat, przez co zmniejsza się rachunkowy zysk bilansowy. Nierzadkie są również przypadki sztucznego śrubowania rachunkowych zysków bilansowych dla pewnych celów, np. przez za wysoką wycenę remanentów, przez nieprzeprowadzanie amortyzacji, przez pokrywanie szeregu wydatków z rachunkowych zysków bilansowych (wynagrodzenie personelu, amortyzacja).

Wszystkie te okoliczności potwierdzają fakt, że ostateczna cyfra zysku bilansowego, wynikająca z zamknięcia rachunkowego, ma pod względem podatkowym znaczenie raczej teoretyczne i że przy ustalaniu dochodu osób prawnych, opodatkowanych na zasadzie art. 21 ustawy, władze wymiarowe są zmuszone poddawać krytycz-

nej ocenie w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym nietylko poszczególne pozycje rachunku zysków i strat, lecz również poszczególne pozycje bilansu majątku, tak po stronie aktywów, jak i pasywów, jak wreszcie sposób podziału względnie użytkowania rachunkowego zysku bilansowego. Dopiero po takiej korekturze bilansu i rachunku zysków i strat, bilans handlowy przedsiębiorstwa staje się bilansem podatkowym i w ten sposób ustalone zyski są zyskami bilansowemi w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

Jan Urban

70.

PODATEK DOCHODOWY.

Ustalenie dochodu na podstawie zewnętrznych oznak.

Okoliczność, że płatnik udowodnił wysokość dochodu ze źródeł w zeznaniu wykazanych, nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu przepisu art. 64 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) z zastrzeżeniem wyczerpania postępowania wyjaśniającego w myśl art. 58 i 63 ustawy.

Wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 4977/29, 4083/29 w sprawie Filipa Völpla we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1926 i 1927.

... O ile chodzi o samą zasadność zastosowania art. 64 ustawy, skargi zarzucają, iż wobec istnienia znanych władzy źródeł dochodu, w szczególności w konkretnym przypadku dochodu z realności, nie może być mowy o tem, by dane, jakiemi władza wymiarowa rozporządzała, były niedostateczne i „dlatego też zastosowanie w konkretnym wypadku przepisu art. 64 przy ustalaniu dochodu stanowi istotną sprzeczność ze stanem akt". Zapatrywanie prawne, na którem ten zarzut się opiera, nie jest trafne. Według judykatury NTA (p. Nr. 280 S Zbioru wyroków), nawet okoliczność, że płatnik udowodnił wysokość dochodu ze źródeł, w zeznaniu wykazanych, nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu przepisu art. 64 ustawy o podatku dochodowym — oczywiście z zastrzeżeniem wyczerpania postępowania wyjaśniającego w myśl art. 58 i 63 ustawy. ...

71.

PODATEK DOCHODOWY.

Wznowienie postępowania.

W sprawach, dotyczących wymiaru państwowego podatku dochodowego, nie jest wykluczone wznowienie prawomocnie zakończonego postępowania administracyjnego na wniosek płatnika w razie

wyjścia na jaw nowych okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, dla sprawy istotnych, których strona nie mogła podnieść w toku postępowania administracyjnego. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 1601/29 w sprawie Ferdynanda Lekowa w Kotowiecku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wznowienia postępowania.

Komisja Odwoławcza do spraw podatku dochodowego w Poznaniu uchwałą z 29 lutego 1928 nie uwzględniła odwołania Lekowa przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1927, podając w uzasadnieniu, iż wymiar jest uzasadniony w postanowieniach działu I ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r., a zwłaszcza w przepisach art. 63 ust. 2, ponieważ podatnik na przedstawione mu wątpliwości co do prawdziwości i dokładności zeznania odpowiedział po upływie wyznaczonego 14-dniowego terminu, mianowicie wątpliwości doręczono mu 24 września 1927, odpowiedź zaś nadano na pocztę 10 października 1927. W dniu 2 lutego 1929 podatnik wniósł do Komisji Odwoławczej podanie o wznowienie postępowania, ponieważ odpowiedź na wątpliwości nadał w agencji pocztowej w Kotowiecku nie 10-go, lecz 8 października 1927, co udowadnia poświadczeniem tej agencji. Na podanie to Izba Skarbowa w Poznaniu zawiadomiła podatnika, że przeciw orzeczeniu Komisji Odwoławczej nie przysługuje żaden dalszy środek prawny w toku instancyj, wobec czego jest wznowienie postępowania i ponowne rozpatrzenie odwołania przez Komisję Odwoławczą niedopuszczalne.

Odwołania przeciw tej decyzji Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło orzeczeniem z 21 lutego 1929 „dla braku podstaw prawnych".

Wniesioną na to orzeczenie skargę NTA uznał za uzasadnioną.

Trafnie skarga podnosi zarzut wadliwości postępowania z powodu braku w orzeczeniu należytego uzasadnienia. Za uzasadnienie takie bowiem nie można uznać zupełnie ogólnikowego wskazania na „brak podstaw prawnych".

Jeśli motyw ten ma oznaczać, iż Ministerstwo podzieliło w tym względzie zapatrywanie Izby Skarbowej, t. j. uznało, że w sprawach, dotyczących wymiaru podatku dochodowego, wznowienie postępowania nie jest wogóle dopuszczalne, to stwierdzić należy, iż zapatrywanie to nie jest trafne. Jakkolwiek bowiem ustawa o podatku dochodowym nie wspomina o wznowieniu postępowania, a także przepisy o wznowieniu, zawarte w rozdz. XIV rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem poz. 341 Dz. Ust., nie stosują się do spraw, dotyczących państwowego podatku dochodowego, z uwagi na przepis art. 112 p. b) tego roz-

porządzenia, to jednak nie wyklucza to jeszcze w tych sprawach wznowienia. Już bowiem z ogólnych zasad postępowania — które zresztą przejęło powołane rozporządzenie z 22 marca 1928 — wynika, iż w sprawach, dotyczących wymiaru państwowego podatku dochodowego, nie jest wykluczone wznowienie prawomocnie zakończonego postępowania administracyjnego na wniosek płatnika w razie wyjścia na jaw nowych okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, dla sprawy istotnych, których strona nie mogła podnieść w toku postępowania administracyjnego. W odniesieniu do podatku przemysłowego orzekł to już NTA w wyroku Nr. 193 S Zbioru wyroków; uzasadnienie tezy, ustalonej w tym wyroku, odnosi się i do podatku dochodowego z uwagi na identyczny w tym względzie stan prawny.

Z tych powodów NTA na zasadzie art. 19 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie.

72.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo na rzecz firmy zagranicznej—obrót podatkowy.

Do przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego na rzecz firm zagranicznych, nie opłacających podatku przemysłowego w kraju, przepis art. 5 p. 5 ust. 4 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. nie ma zastosowania.

Wyrok NTA z 20 kwietnia 1932 l. rej. 2467/30 w sprawie Sp. Akc. Polskie Zakłady „Siemens" w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Sp. Akc. Polskie Zakłady „Siemens" w Warszawie zaskarżyła do NTA decyzję Ministerstwa Skarbu z 12 grudnia 1929, zapadłą na odwołanie Spółki w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za rok podatkowy 1927. W skardze Spółka podnosi, iż zaskarżonym wymiarem opodatkowane zostały transakcje pośrednictwa handlowego Spółki w stosunku do firm zagranicznych w ten sposób, jakby to były operacje na własny rachunek przez skarżącą Spółkę dokonane. W szczególności prowizja 5%, uzyskana przez skarżącą Spółkę, została pomnożona przez 20 i od tak obliczonego teoretycznego obrotu wymierzono 2% podatek obrotowy. Skarżąca Spółka wykazała dowodnie w przewodzie administracyjnym, iż żadna z transakcyj, o które chodzi, nie została dokonana we własnem imieniu, ani też w imieniu firmy zagranicznej, przeciwnie, sprzedaże dokonywane były bezpośrednio

przez zagraniczne firmy, które towar fakturowały i należność za towar inkasowały. Funkcje skarżącej sprowadzały się jedynie i wyłącznie do funkcyj pośrednictwa w czystej formie, wobec czego obrót Spółki z tego tytułu, gdy nie chodzi o działanie na rachunek firm zagranicznych, opodatkowany być winien na zasadzie punktu 5 art. 5 ustawy. Ponadto skarga zarzuca wadliwość postępowania z powodu braku uzasadnienia zaskarżonej decyzji w związku z zarzutami odwołania.

NTA rozważył, co następuje:

Pozwana władza, odrzucając odwołanie skarżącej, oparła się na ustępie czwartym punktu 5 art. 5 ustawy o państwowym podatku przemysłowym, podając w uzasadnieniu, iż obrót przedsiębiorstw, działających na rachunek firm, nie opłacających podatku przemysłowego, ustala się na podstawie p. 1 art. 5 ustawy. Zapatrywania tego nie mógł uznać NTA za trafne.

Jakkolwiek p. 5 ust. 1 art. 5 wymienia, oprócz przedsiębiorstw komisowych, także przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego, to jednak zastrzeżenie, zawarte w ustępie 4 tegoż p. 5 art. 5, dotyczące firm, nie opłacających podatku przemysłowego, odniesione jest wyłącznie do sprzedaży komisowych z pominięciem pośrednictwa handlowego. Z treści przeto cyt. ustępu 4 p. 5 art. 5 ustawy niewątpliwie wynika, że zastrzeżenie tego artykułu nie odnosi się do pośrednictwa handlowego.

W rozpoznawanej sprawie skarżąca Spółka w toku całego przewodu administracyjnego stała konsekwentnie na stanowisku, iż prowizja, uzyskana przez nią od firmy zagranicznej, pochodziła z pośrednictwa handlowego, a nie ze stosunku komisowego. Stanowisko to skarżącej znalazło potwierdzenie w urzędowem sprawozdaniu delegata Izby Skarbowej, sporządzonem w toku postępowania odwoławczego na polecenie Ministerstwa Skarbu, na podstawie badania ksiąg handlowych skarżącej oraz korespondencji kupieckiej. Z powyższego sprawozdania wynikałoby, iż skarżąca, która na prowadzenie pośrednictwa handlowego wykupiła oddzielne świadectwo przemysłowe, o ile chodzi o sporne pozycje obrotu, nie fakturowała transakcyj, dokonanych b e z p o ś r e d n i o przez zagranicę, nie utrzymywała składów towarowych, należących do firm zagranicznych, ani też nie zajmowała się inkasem należności z tego tytułu, otrzymywała zaś prowizję od firm zagranicznych tytułem wynagrodzenia za pośredniczenie między temi firmami a odbiorcami krajowymi, a zatem „otrzymywane prowizje pochodzą bezpośrednio z pośrednictwa handlowego z firmami zagranicznemi, mimo że stosunek tego pośrednictwa nazwano w umowie stosunkiem komisowym“.

O ile więc instancja odwoławcza stała na stanowisku, iż prowizja, pobierana przez skarżącą firmę od firmy zagranicznej, pochodziła ze stosunku komisowego, a nie ze stosunku pośrednictwa handlowego, to obowiązkiem jej było przytoczyć w zaskarżonej decyzji te momenty faktycznej natury w świetle postanowień obowiązującego kodeksu handlowego, jak również § 16 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o państwowym podatku przemysłowym, któreby wykluczały stosunek pośrednictwa handlowego i świadczyły o komisie na rachunek firmy zagranicznej. Zaskarżona atoli decyzja nie zawiera żadnych danych w powyższym kierunku, lecz powołuje się tylko na przepis ustępu 4 p. 5 art. 5 ustawy o państwowym podatku przemysłowym, który, jak to wyżej zaznaczono, do pośrednictwa handlowego nie ma zastosowania.

W powyższym braku dopatrzył się NTA wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącej, i dlatego na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. uchylił zaskarżoną decyzję.

73.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis na rachunek producentów rolnych. Komis zakupu.

1) Przepis art. 5 p. 5 ust. 4 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. nie odnosi się do sprzedaży na rachunek producentów rolnych.

2) Do komisowego zakupu ma na obszarze mocy obowiązującej kodeksu handlowego niemieckiego zastosowanie przepis art. 5 p. 5 ust. 1 powołanej wyżej ustawy.

Wyrok NTA z 20 kwietnia 1932 l. rej. 2295/30 w sprawie Banku Zbożowego Tow. Akc., obecnie Schneider Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Skarżąca Spółka Akcyjna zaskarżyła do NTA orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 17 grudnia 1929, wydane na odwołanie przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu za r. 1927. Władza wymiarowa I instancji, a za nią także Ministerstwo Skarbu odmówiły ustalenia obrotu na zasadzie art. 5 p. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. w odniesieniu do transakcyj, dokonanych na zlecenie producentów rolnych produktami rolnemi. Władza oparła się na przepisie ustępu 4 p. 5 art. 5, postanawiającego, że „nie uważa się za komisową sprzedaży towarów na rachu-

nek f i r m, nie opłacających podatku przemysłowego w myśl niniejszej ustawy". Skarżąca trafnie zarzuca, że ten przepis, stanowiący specjalne ścieśnienie dla celów podatkowych handlowego pojęcia „komisu", a zatem przepis wyjątkowy, nie odnosi się wogóle do przypadku, gdy komitentem nie jest „firma", lecz producent rolny, który z mocy wyraźnego przepisu ustawy (art. 2) podatkowi nie podlega. Skoro ustawa mówi o „firmach" i „towarach", a zatem o pojęciach, które mogą się odnosić tylko do przedsiębiorstw handlowych lub przemysłowych, działających na zasadach kupieckich, to tem samem w tym przepisie nie mogła mieć na uwadze produkcji rolnej, nie podlegającej wogóle podatkowi przemysłowemu.

Również nie jest uzasadnione zapatrywanie władzy, że przepis wspomniany wyklucza ustalenie obrotu w myśl p. 5 art. 5 w odniesieniu do takich transakcyj sprzedażnych, których dokonano wprawdzie na rachunek przedsiębiorstwa przemysłowego, podlegającego państwowemu podatkowi przemysłowemu, lecz artykułami, które u zleceniodawcy nie zostały uznane za uzasadniające obowiązek podatkowy. Osnowa ust. 4 p. 5 art. 5 ustawy nie daje podstawy do takiej rozszerzającej wykładni, która wymagałaby żmudnego wręcz rozpatrywania poszczególnych pozycyj obrotowych podatnika-komisanta i porównywania ich ze składnikami obrotu podatkowego podatnika-komitenta. Ustawa atoli we wspomnianym przepisie bynajmniej nie mówi o podatku od pozycyj obrotowych, lecz generalnie o opłacaniu podatku przez firmę, na rachunek której komisowa sprzedaż towarów się odbywa.

Również uzasadniony jest zarzut skargi, skierowany przeciw nieuznaniu stosunku komisu w odniesieniu do transakcyj kupna towarów czy innych artykułów na zlecenie i rachunek osób trzecich.

Ustawa o podatku przemysłowym nie daje definicji „komisu", a jedynie w ustępach 3 i 4 p. 5 art. 5 określa negatywnie przypadki, w których z woli ustawy dla celów podatkowych nie uznaje się komisowego charakteru odnośnych transakcyj. W tym związku, ale też tylko w tym związku, ustawa mówi wyłącznie o sprzedaży komisowej, pomijając zupełnie „kupno" komisowe. Lecz ta ścieśniona osnowa tego wyjątku od zasady mogłaby jedynie uzasadnić zwężone konkluzje prawne w płaszczyźnie wykładni właśnie tego wyjątkowego przepisu, natomiast nie może być rozszerzona na samą zasadę, wypowiedzianą generalnie w ustępie 1 p. 5 art. 5. W tym ustępie jest mowa o przedsiębiorstwach komisowych wogóle, a zatem bez ograniczenia do komisu sprzedażnego. Że ustawa takiego ograniczenia nie zamierzała, wynika a contrario także z osnowy p. 1 art. 5, w którym jest mowa jedynie o przychodzie za towary s p r z e d a n e. Gdyby przeto zaku-

pu na zlecenie i rachunek osób trzecich nie uznać za transakcję komisową w rozumieniu art. 5 p. 5, powstałaby wogóle trudność w skonstruowaniu pojęcia obrotu podatkowego, ponieważ zleceniobiorca przy tego rodzaju transakcjach wogóle nie osiąga żadnego przychodu za towary sprzedane, a zatem nie „uznaje" swego zleceniodawcy za cenę, lecz przeciwnie obciąża go ceną należną za towar nabyty w myśl zlecenia.

Z powyższych powodów NTA uznał, że zaskarżone orzeczenie nie jest zgodne z przepisem art. 5 p. 5 ust. 1 ustawy i orzekł uchylenie orzeczenia na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

74.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis na rachunek firmy zagranicznej — rodzaj świadectwa przemysłowego.

Postanowienie ustępu 4 p. 5 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. ma również zastosowanie do świadectw przemysłowych. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 11 maja 1932 l. rej. 1440/30 w sprawie Jechiela Trachtenberga przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu nadpłaty za świadectwo przemysłowe za r. 1926.

...Nie jest trafny zarzut, że przepis art. 5 p. 5 ust. 4 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. odnosi się tylko do opodatkowania obrotu, nie ma natomiast zastosowania do świadectw przemysłowych. Artykuły 1 do 8 włącznie powołanej ustawy zawierają przepisy ogólne, odnoszące się zarówno do świadectw przemysłowych, jak i do opodatkowania obrotu, a ponadto także normy, dotyczące wyłącznie opodatkowania obrotu lub świadectw przemysłowych. Chodzi o rozstrzygnięcie pytania, czy przepis art. 5 p. 5 ust. 4 ustawy należy do kategorji przepisów, mających zastosowanie do obydwóch form opodatkowania.

Otóż ustawa nie zawiera określenia stosunku komisu, obowiązują więc w tym względzie postanowienia kodeksów handlowych. Jednakowoż ustawa zawiera w art. 5 p. 5 pewne ograniczenia w stosunku do postanowień kodeksów handlowych, wykluczające przyjęcie komisu z pewnych, określonych w tymże przepisie, powodów, które ze stanowiska przepisów prawa handlowego są dla oceny stosunku komisu obojętne. Taryfa samem określeniem stosunku komisu wcale się nie zajmuje, normując jedynie kryterja, miarodajne dla zaliczenia

przedsiębiorstw komisowych do pewnej kategorji, przeto należy uznać, że postanowienia ograniczające, zawarte w przepisach ogólnych, a mianowicie w art. 5 p. 5 ustawy, obowiązują także w odniesieniu do świadectw przemysłowych. Gdyby bowiem ustawodawca zamierzał stosunek komisu, o ile chodzi o obowiązek wykupienia świadectw przemysłowych, inaczej unormować, aniżeli przy opodatkowaniu obrotu, byłby w taryfie zamieścił w tym względzie odpowiednie postanowienia, podobnie, jak to uczynił w odniesieniu do handlu hurtowego (art. 7 ust. 3 ustawy i część II lit. A. rozdz. I kategorja pierwsza taryfy).

Skarżący dowodzi, iż punkt 5 art. 5 ustawy z uwagi, że artykuły 4 i 5 ustawy mieszczą się w tytule „Podstawa opodatkowania", dotyczy wyłącznie opodatkowania obrotu i nie może mieć zastosowania do świadectw przemysłowych. Argumentacja ta jednak jest błędna, ponieważ art. 5 p. 5 ustawy zawiera również postanowienia, które odnoszą się także do świadectw przemysłowych. Do takich postanowień należy ponad wszelką wątpliwość przepis ustępu 2, a mianowicie, że „za komisowe uważa się tylko takie przedsiębiorstwa, które udowodnią stosunek komisu, w razie przeciwnym winny być traktowane jako działające na rachunek własny". Niema żadnej podstawy do odmiennego traktowania przepisów, zawartych w następnych ustępach, t. j. w trzecim i czwartym punktu 5, które również należy odnieść i do opodatkowania obrotu i do świadectw przemysłowych.

Skarżący na poparcie swego stanowiska powołuje się na zdanie drugie ustępu 4 p. 5 art. 5, kładąc nacisk na słowo „obrót". Jednakże treść ustępów 2, 3 i 4, w związku wziętych, wskazuje na to, że w ustępie 4 chodziło ustawodawcy o wyrażenie tej samej myśli, którą wyraził w ustępie 2, a mianowicie, że sprzedaż należy uważać za dokonaną na rachunek własny.

Z powyższych powodów omawiany wyżej zarzut NTA uznał za chybiony. . . .

75.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obniżenie przez komisanta prowizji na korzyść nabywcy towaru.

Kwoty, ustąpione nabywcom towaru komisowego z prowizji komisanta na podstawie porozumienia między nabywcą i komisantem, nie mają cech bonifikacji w myśl art. 5 ustęp ostatni ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1932 l. rej. 6999/29 w sprawie Sp. z ogr. odp. „Silemin” w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...Na zasadzie art. 5 ustęp ostatni ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., bonifikacje są wyłączone z podstaw opodatkowania po należytem udowodnieniu. Bonifikacje zatem nie mogą być doliczone do podstaw wymiaru, o ile, jak tego wymaga przepis przytoczonego art. 5, będą one należycie udowodnione. W niniejszej sprawie zachodzi jednak kwestja, czy suma, o którą w danym wypadku chodzi, a mianowicie suma 406.431,08 zł, stanowi bonifikację w rozumieniu przytoczonego wyżej przepisu prawa. Jak sama skarżąca przyznaje, suma 406.431,08 zł składa się z 3 pozycyj, a mianowicie: 184.151,77 zł udzielona odbiorcom bonifikacja, 215.891,78 zł wypłacona pośrednikom prowizja i 6.387,53 zł prowizje bankowe za inkaso weksli. Jeżeli chodzi o dwie ostatnie pozycje, to te, jako wynikające z zapłaty pośrednikom prowizji oraz z zapłaconej prowizji bankom za inkaso weksli, nie ulegają wyłączeniu z podstaw wymiaru, są one bowiem nie bonifikacjami, lecz jedynie wydatkami, ponoszonemi za usługi osób trzecich, a zatem należą do kategorji kosztów handlowych, nie przewidzianych do wyłączenia przez wyżej powołany przepis prawa.

Natomiast pierwsza pozycja, dotycząca bonifikacji, udzielonej przez płatniczkę jako komisanta, może budzić pewną wątpliwość, która jednakże winna być rozstrzygnięta na niekorzyść płatniczki.

Z ostatniego ustępu bowiem art. 5 ustawy o podatku przemysłowym wynika, że prawodawca wyłączył z podstaw opodatkowania koszty przewozu i ubezpieczenia towarów, wyłożone za nabywcę, zwroty towarów, bonifikacje i skonta, t. j. sumy, które zostały wyłożone przejściowo tylko za nabywcę na koszty przewozu i ubezpieczenia towarów, sumy powstałe z transakcyj towarowych, następnie unieważnionych przez zwrot towarów, sumy, wynikłe z obniżki ceny z powodu zapłaty gotówką, t. j. skonta, i wreszcie bonifikacje, t. j. zmniejszenia z jakichś powodów ceny już ustalonej i pobranej.

W niniejszym wypadku jednak nazywana tak przez stronę bonifikacja nie była faktycznie w rozumieniu powyższem bonifikacją, t. j. zmniejszeniem ceny już ustalonej i pobranej na rachunek komitenta. Jak widać bowiem z protokółu rewizji ksiąg handlowych, płatniczka, jako komisant, pobrała na rachunek komitenta pełną cenę sprzedażną i obliczyła i pobrała prowizję od swojego komitenta od pełnej ceny sprzedażnej. Tej prowizji w następstwie w żadnej części komitentowi nie zwróciła, co byłoby nieodzowne przy zbonifikowaniu ceny sprze-

dażnej, lecz z tej prowizji swojej, pobranej już od komitenta, oddawała część dla nabywcy. Nie była to zatem obniżka ceny, lecz podzielenie się z jakichś powodów, zależnych tylko od komisanta, swoją otrzymaną prowizją z nabywcą. Jeżeli przeto władza pozwana takiego podzielenia się prowizją z odbiorcą nie uznała za bonifikację w rozumieniu powołanego przepisu prawa i sumy, wynikłej z tego podziału, nie wyłączyła z podstaw opodatkowania, to postąpiła prawidłowo i nie obraziła powołanego przepisu prawa....

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

76.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Moc dowodowa księgi kancelaryjnej adwokata.

Brak dowodów, na których opierają się zapisy w księdze kancelaryjnej adwokata, może stanowić dostateczną przyczynę ujemnej oceny mocy dowodowej tejże księgi.

Wyrok NTA z 24 maja 1932 l. rej. 922/30 w sprawie Dr. Józefa W. we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Dr. Józef W., adwokat we Lwowie, złożył na r. 1928 zeznanie o obrocie z adwokatury w ustawowym terminie, w którem podał jako sumę obrotu 13.800 zł, ofiarując zarazem na poparcie zeznania dowód z zapisków. Komisja Szacunkowa ustaliła obrót za ten rok na 30.000 zł, a to na podstawie przeprowadzonych dochodzeń. Przeciw powyższemu wymiarowi skarżący wniósł odwołanie, w którem zarzucił ustalenie obrotu odmienne od zeznanego tudzież nieprzeprowadzenie dowodu z zapisków, ofiarowanych w zeznaniu o obrocie. Władza wymiarowa w postępowaniu odwoławczem przeprowadziła dowód z ksiąg kancelaryjnych, przyczem stwierdziła brak załączników na poparcie uskutecznionych zapisów. Komisja Odwoławcza decyzją z 6 grudnia 1929 odwołanie odrzuciła, uznając dowód z zaofiarowanych ksiąg za nieudały dla braku alegatów, na podstawie których wpisy do ksiąg uskuteczniono.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżący podnosi następujące zarzuty: 1) wymiar podatku nastąpił z naruszeniem przepisu art. 76 ust. 3 i 4 ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ obrót ustalono wbrew zeznaniu o obrocie i z pominięciem zaofiarowanego dowodu z zapisków; 2) Komisja Odwoławcza nie uznała

mocy dowodowej zaofiarowanej księgi z powodu braku alegatów, na podstawie których dokonywano wpisów do tejże, mimo uznania powyższej księgi za prawidłowo prowadzoną; 3) władza wymiarowa nie podała płatnikowi protokólarnie, z jakich powodów uznała dowód z zapisków za nieudały; 4) sanowanie wadliwości postępowania wymiarowego dopiero w postępowaniu odwoławczem jest, zdaniem skarżącego, ustawowo niedopuszczalne.

NTA rozważył, co następuje:

Przepis ustępu 3 art. 76 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., na którego obrazę skarżący się żali, ma zastosowanie jedynie do ksiąg handlowych, a zatem do ksiąg, o których jest mowa w kodeksie handlowym. Skarżący zaś ksiąg handlowych nie ofiarował do wglądu ani władzy wymiarowej, ani władzy odwoławczej. Rzecz jasna, że skarżący, jako adwokat, nie będąc kupcem, ani nie był obowiązany, ani też uprawniony do prowadzenia ksiąg handlowych, o których stanowi kodeks handlowy z 1862 r. w tytule czwartym (art. 28 — 40).

Inaczej natomiast przedstawia się sprawa z księgami, prowadzonemi w kancelarji adwokackiej. Księgi takie nie korzystają z kwalifikowanej mocy dowodowej, zapewnionej ustawą o podatku przemysłowym prawidłowo prowadzonym księgom handlowym, w każdym zaś razie nie zapewniają płatnikowi przywileju, określonego w ustępie 3 art. 76 ustawy.

Konsekwencją powyższego jest, iż także przepis formalny ustępu 4 art. 76 ustawy, na którego pominięcie skarga się również żali, jako odnoszący się tylko do ksiąg handlowych, nie może mieć zastosowania do ksiąg, prowadzonych w kancelarji adwokackiej.

O ile zaś chodzi o księgi, prowadzone w kancelarji adwokackiej, to ich moc dowodowa podlega, narówni z innemi dowodami, swobodnej ocenie władz wymiarowych, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, oczywiście z tem zastrzeżeniem, iż władze te obowiązane są podać do wiadomości płatnika faktyczne przesłanki, uzasadniające ocenę tychże dowodów. W rozpoznawanej sprawie, jak świadczy protokół urzędowy z 31 sierpnia 1929, spisany przez delegata urzędowego w toku przewodu odwoławczego, skarżący przedłożył do wglądu tylko księgę kancelaryjną, obejmującą w chronologicznym porządku wykaz czynności kancelaryjnych za rok podatkowy wraz z odnoszącemi się do nich wpływami i wydatkami, natomiast nie dostarczył załączników na poparcie poszczególnych pozycyj wpływów, twierdząc, iż nie prowadzi specjalnej księgi kasowej.

Spór toczy się zatem odnośnie do zagadnienia, czy brak w kancelarji adwokackiej dowodów, popierających zapisy w księgach kan-

celaryjnych adwokata, może być uważany za dostateczną przyczynę dla władzy podatkowej do ujemnej oceny mocy dowodowej księgi kancelaryjnej.

Otóż w tym względzie NTA uznał, iż instancja odwoławcza, pomijając księgę kancelaryjną skarżącego, nie przekroczyła granic swobodnej oceny w odniesieniu do ofiarowanego przez skarżącego środka dowodowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż księga kancelaryjna adwokata, sama przez się, zupełnego dowodu zasadniczo nie stanowi, lecz dopiero łącznie z innym materjałem, a w szczególności takim, z którego dane, zawarte w księgach, zaczerpnięto, czy to bezpośrednio, czy nawet pośrednio. Odmienna bowiem interpretacja doprowadziłaby do tego, iż zapiski kancelaryjne adwokata traktowane byłyby korzystniej, niż księgi handlowe kupca, które w myśl art. 76 ust. 3 ustawy posiadają pełną moc dowodową jedynie w związku z odnośnemi dokumentami i rachunkami.

Również za nieuzasadniony uznał NTA zarzut wadliwości postępowania, motywowany nieprzeprowadzeniem dowodu z ksiąg kancelaryjnych w postępowaniu wymiarowem, lecz dopiero w postępowaniu odwoławczem, gdyż ustawa o podatku przemysłowym w postanowieniach art. 74—76 nie nakłada na władzę wymiarową I instancji wyraźnie obowiązku badania innych ksiąg, prócz handlowych, zaś przepis art. 88, na mocy którego badanie zapisków miało miejsce, ma zastosowanie w postępowaniu odwoławczem.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

77.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zarzuty w kwestji prawidłowości ksiąg, podniesione po terminie odwoławczym.

Jeśli decyzja Komisji Szacunkowej w sprawie uznania ksiąg handlowych płatnika za nieprawidłowe doręczona mu została już po upływie terminu do wniesienia odwołania, to instancja odwoławcza jest obowiązana rozpatrzeć zarzuty płatnika przeciw tej decyzji, podniesione w dodatkowem piśmie zaraz po doręczeniu mu tejże decyzji.

Wyrok NTA z 12 października 1932 l. rej. 2479/30 w sprawie Owsieja Wileńskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

...W niniejszym wypadku, jak to wskazują akta sprawy, decyzja Komisji Szacunkowej o uznaniu ksiąg handlowych za nieprawi-

dłowe została doręczona płatnikowi dopiero po terminie odwoławczym, wobec czego oczywiście płatnik nie miał możności zajęcia w odwołaniu stanowiska co do orzeczonej przez władzę wymiarową nieprawidłowości powołanych przez niego ksiąg.

Gdy zaś płatnik skorzystał z możności zajęcia takiego stanowiska w jedynym dla niego możliwym terminie, a mianowicie zaraz po doręczeniu mu tej decyzji (w cztery dni), wnosząc pismo, w którem podniósł ściśle sprecyzowane zarzuty, to obowiązkiem władzy pozwanej było pismo to płatnika przyjąć pod rozwagę i z podniesionemi w niem konkretnemi zarzutami się rozprawić. . . .

78.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia.

Podatek przemysłowy korzysta w myśl art. 92 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. z ustawowego pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku ruchomego, należącego do przedsiębiorstwa, obłożonego tym podatkiem, bez względu na to, czy ruchomości takie są własnością podatnika, czy też osób trzecich. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Postanowienie Izby III SN, w składzie 7 sędziów, z 27 stycznia 1932
Rw. 1799/31.

W sprawie wykładni art. 92 ustawy o podatku przemysłowym wynikła różnica zapatrywań między Izbą I i Izbą III Sek. 1 z jednej strony, a Sek. 2 Izby III z drugiej strony. Celem uzgodnienia orzecznictwa komplet sądzący w sporze III 1. Rw. 1799/31 przekazał odnośne pytanie prawne składowi 7 sędziów SN; było to tem więcej wskazane, gdyż Ministerstwo Skarbu w piśmie z 4 grudnia 1930 D. V. 18214/1, wystosowanem do Izby handlowo-przemysłowej w Warszawie (zresztą bez bliższego uzasadnienia), wyraziło opinję, niezgodną z wykładnią powyższego przepisu, stosowaną dotychczas przez większość SN.

Uchwalając zasadę prawną, zważył SN, co następuje:

I. Przepis art. 92 ustawy o podatku przemysłowym opiewa: „Państwowy podatek przemysłowy korzysta z ustawowego pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku ruchomego, należącego do przedsiębiorstwa obłożonego podatkiem“. Nowela z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. nie zmieniła w przepisach ustawy o podatku przemysłowym niczego o odpowiedzialności za ten podatek.

Przepis § 92 nie mówi wcale o osobie fizycznej lub prawnej, która prowadzi przedsiębiorstwo, ale zawiera 3 postanowienia: 1) że podatkiem przemysłowym obłożone jest przedsiębiorstwo; 2) że podatek ten ciąży na całym majątku ruchomym, należącym do przedsiębiorstwa, obłożonego podatkiem, i 3) że na tym majątku ma ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia.

Z wykładni gramatycznej przepisu wynika przeto, że ustanawia on odpowiedzialność rzeczową majątku. Podobnież i inne przepisy tej samej ustawy (które w pierwszej linji muszą służyć do wykładni), a w szczególności art. 1 — 4 i 6, mówią najwyraźniej i bez żadnego odchylenia o opodatkowaniu przedsiębiorstw i zajęć handlowych i przemysłowych. Przedsiębiorstwo zatem, jako odrębna jednostka gospodarcza, podlega opodatkowaniu. Odpowiedzialność osoby, prowadzącej przedsiębiorstwo, występuje w ustawie wyraźnie tylko w postanowieniach karnych (art. 96 — 108 i 113 — 118).

Rzecz jasna, że taka konstrukcja prawna nie jest zgodna z przepisami prawa prywatnego, gdzie podmiotem zobowiązań może być tylko osoba fizyczna lub prawna; ale ustawodawstwo skarbowe jest prawem publicznem i nie musi się koniecznie stosować do wszystkich przepisów prawa prywatnego (§ 290 austr. k. c.). I w prawie prywatnem znane są zresztą wypadki, w których wierzyciel może sięgnąć do cudzego majątku z tytułu odpowiedzialności rzeczowej (§§ 443, 456, 1101 i 1409 austr. kod. cyw., art. 374, 382 i 409 austr. kod. handl.). Są to wypadki bardzo częste i codzienne zwłaszcza przy przewozie koleją towarów. W prawie publicznem jest taka odpowiedzialność regułą przy wszystkich podatkach spożywczych (od cukru, piwa, wina, mięsa, olejów mineralnych, węgla, drożdży i prądu elektrycznego), a przeważnie także przy cłach. Istnieje jednak również przy podatkach bezpośrednich, jak np. przy podatku dochodowym od uposażeń w służbie prywatnej, oraz w całej wielkiej dziedzinie świadczeń na ubezpieczenia społeczne.

Nic więc dziwnego, że ustawa nadaje podatkowi przemysłowemu pierwszeństwo na całym majątku ruchomym, należącym do przedsiębiorstwa, nie mówiąc wyraźnie nic o majątku, będącym własnością przedsiębiorcy. Wyrażenie: „majątek, należący do przedsiębiorstwa“ nie jest jednoznaczne z określeniem „majątku, będącego własnością przedsiębiorcy“. Przedsiębiorstwo stanowi zespół urządzeń technicznych i przedmiotów majątkowych, połączonych z pracą ludzką, celem osiągnięcia zysku. Jeden i drugi czynnik podlega podatkowi, ale właściciel przedsiębiorstwa występuje wobec władzy podatkowej tylko jako jego przedstawiciel; jest on swym majątkiem odpowiedzialny za uiszczenie należności podatkowej, ciążącej na przedsiębiorstwie, ale

Skarb nie ma na jego osobistym majątku ani ustawowego prawa zastawu, ani żadnego pierwszeństwa. Należącym do przedsiębiorstwa jest zaś ten majątek ruchomy, który w niem się znajduje i którym się w przedsiębiorstwie obraca. Przedsiębiorstwo obraca tym majątkiem bez względu na tytuł prawny własności przedsiębiorcy i podstawą opodatkowania nie są zyski przedsiębiorcy, ale obrót w przedsiębiorstwie (art. 4 ustawy). Ten zatem cały majątek, będący w obrocie, odpowiada za podatek, i obojętne muszą być prawa prywatne przedsiębiorcy do majątku, należącego do przedsiębiorstwa.

Tę logiczną wykładnię, wynikającą z ducha całej ustawy, popiera także art. 52, który nakazuje składanie zeznań co do każdego przedsiębiorstwa odrębnie, choćby należały do tej samej osoby. Popiera ją i wykładnia historyczna. Przepis dawniejszej ustawy o podatku przemysłowym, ogłoszonej rozporządzeniem Ministra Skarbu z 17 stycznia 1922 poz. 140 Dz. Ust., nakazywał w art. 124 w razie zalegania z podatkiem sprzedać niezwłocznie „towary, znajdujące się w zakładzie przemysłowym, będącym własnością zalegającego kontrybuenta“. Nie towary zatem musiały być własnością podatnika, tylko zakład. Ustawa z r. 1925 rozszerza odpowiedzialność towaru do wszystkich ruchomości, a pomija rozmyślnie wyrażenie o własności zakładu. Nie można przeto w drodze wykładni wracać do słów, pominiętych z całą świadomością.

Spotykane czasem w wyrokach sądowych zapatrywanie prawne, że art. 92 mówi tylko o kolizji między Skarbem Państwa a innymi wierzycielami przedsiębiorcy, jest sprzeczne z powołanym przepisem, który treścią swoją kolizję wyklucza, nadając Skarbowi bezwzględne pierwszeństwo zaspokojenia. Zresztą w całej ustawie o podatku przemysłowym jest to jedyny przepis, który mówi wogóle o odpowiedzialności za podatek przemysłowy.

II. Rozstrzygnięcie byłoby jednak niezupełne, gdyby w niem nie poruszono wypadku, przychodzącego najczęściej w orzecznictwie sądowem, t. j. handlu komisowego. Prawo handlowe rozróżnia w komisie dwa stosunki: 1) stosunek komitenta do komisanta, który zazwyczaj nie występuje nazewnątrz (por. jednak art. 368 kod. handl.), i 2) stosunek komisanta do osób obcych. Z tego jednak nie wynika bynajmniej, aby za podatek od przedsiębiorstwa komisowego miał odpowiadać tylko komisant, gdyż nie chodzi tu o stosunek, powstały z interesu prywatnego, zawartego przez komisanta ze Skarbem.

Ustawa o podatku przemysłowym mówi o handlu komisowym w art. 5 l. 5 oraz art. 7 lit. d), gdyż dla tych przedsiębiorstw ustanowiła odmienne stawki podatkowe. Jeszcze obszerniej omawia komis nowela z r. 1931. Skoro jednak ustawa nie zapomniała o komisie, a nie

postanowiła dla handlu komisowego odmiennej odpowiedzialności za podatek, to z tego wniosek jasny, że odpowiedzialność ta, określona w art. 92, jest dla przedsiębiorstw komisowych zupełnie taka sama, jak dla innych przedsiębiorstw.

Ponieważ przedsiębiorstwo komisowe nie może istnieć bez towaru komisowego, przeto ten towar komisowy, którym to przedsiębiorstwo obraca, należy do tego przedsiębiorstwa. Ze stanowiska gospodarczego jest handel komisowy (nie zaś pojedyńczy dorazowy interes komisowy) stosunkiem cichej spółki, bo komitent daje towar celem osiągnięcia zysku, a komisant zazwyczaj — lokal i pracę, poczem obaj dzielą się osiągniętym zyskiem według umowy. Jeżeli więc odpowiedzialność za podatek dotknie towar, będący własnością komitenta, to jest to odpowiedzialność rzeczowa za podatek od tego gospodarczo wspólnego przedsiębiorstwa, a nie odpowiedzialność za dług osobisty obcy.

I. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy na przedmiotach, znajdujących się w przedsiębiorstwie, jednak należących do osób trzecich, przysługuje ustawowy przywilej zaspokojenia podatku przemysłowego, należy przedewszystkiem zastanowić się nad istotą prawną przedsiębiorstwa oraz nad tem, co jest motywem wprowadzenia przywileju, bo tylko trafna odpowiedź na obydwie wymienione kwestje może doprowadzić do należytego rozwiązania.

1) Przedsiębiorstwo stanowi pod względem prawnym rzecz zbiorową, takie zaś rzeczy istnieją (por. Till, Zur Lehre von der Gesammtsache, w Grünhuta Zeitschrift für das private und öffentliche Recht der Gegenwart, XII, 1885, str. 730 i n.) nietylko wtedy, gdy rzecz składa się z rozmaitych części, z których każda z osobna może być samodzielna, i nietylko wtedy, gdy cały szereg jednogatunkowych rzeczy łączy się w całość, lecz i wtedy, gdy rzeczy rozmaitego rodzaju organizuje się w całość gospodarczą i przy jej pomocy wykonuje czynności ekonomiczne, głównie w celu osiągnięcia zysku. Taką jednostką złożoną jest gospodarstwo rolne i jest nią także przedsiębiorstwo handlowe lub przemysłowe (por. Isay, Das Recht am Unternehmen, 1910, str. 87 i n.); składa się ono z rozmaitych rzeczy tak nieruchomych, jak i ruchomych, wierzytelności, praw, długów oraz z klienteli, która niemałą odgrywa rolę w każdem przedsiębiorstwie (por. Blumenfeld, Klientela, 1932, str. 25 i n.). Przedsiębiorstwo nie stanowi jednak podmiotu prawa, lecz jest jego przedmiotem, a podmiotem jest osoba fizyczna lub prawna, do której przedsiębiorstwo należy i którą nazwać można tegoż właścicielem (por. Zoll, Przedsiębiorstwo przedmiotem własności, w Przegl. prawa i admin., 1925, str. 125 i n.). Jako przedmiot prawa można przedsiębiorstwo pozbyć i nabyć, i to albo aktem między żyjącymi albo na wypadek śmierci, można je oddać w zastaw, ustanowić na niem użytkowanie, wydzierżawić i t. p. (Pisko, Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehres, 1907, str. 23 i n.).

Przedsiębiorstwo jako całość nie ulega zmianie wskutek tego, że się poszczególne przedmioty zmieniają, że więc w miejsce pewnych wstępują inne, bo wprawdzie całość składa się z części, ale charakteru swego nie traci przez to, że doszło do pewnej zmiany. Z istoty całości wynika jednak, że akt prawny, który dotyczy całości, obejmuje także poszczególne części składowe; przez pozbycie przedsiębiorstwa pozbywa się więc i poszczególne w skład tegoż wchodzące przedmioty, pretensje, prawa i t. d.

i na nie rozciąga się także uzyskany na przedsiębiorstwie zastaw (por. Ohmeyer, Das Unternehmen als Rechtsobjekt, 1906, str. 20 i n.).

Przedsiębiorstwo, jako rzecz zbiorowa, stanowić może także przedmiot egzekucji, to też uznano je za taki w austrjackiem prawie egzekucyjnem i dąży się też do uznania gdzieindziej. Ale tej myśli prawniczej nie przeprowadzono konsekwentnie, bo dopuszcza się nietylko egzekucji na całości, lecz i na poszczególnych przedmiotach, w skład całości wchodzących, wskutek czego można je usunąć z przedsiębiorstwa i w ten sposób całkowicie je rozbić; co więcej, mimo egzekucji na przedsiębiorstwie nie wyklucza się odrębnej egzekucji na składających się na nie rzeczach, co prowadzi do tego, że egzekucja na całości doznaje uszczerbku wskutek egzekucji na częściach składowych (to też niektórzy uważają wprowadzenie egzekucji na przedsiębiorstwie za błąd ustawowy; por. Geller, Das Unternehmen, 1913, str. 132 i n.).

2) Podatek nakłada się zawsze na pewną osobę fizyczną lub prawną i ta osoba w zasadzie odpowiada całym swoim majątkiem, a tylko w pewnych przypadkach odpowiada bądź pewnemi przedmiotami, bądź też do wysokości wartości tych przedmiotów. Obok odpowiedzialności osobistej istnieje jednak także odpowiedzialność rzeczowa bądź w ten sposób, że pewien przedmiot obciążony jest ustawowem prawem zastawu dla należności podatkowej, bądź tylko przywilejem pierwszeństwa, przysługującym przez czas pozostawania przedmiotu u osoby obowiązanej do uiszczenia podatku. Ta odpowiedzialność rzeczowa, nie wykluczająca odpowiedzialności osobistej, zachodzi wtedy, gdy podatek pozostaje w łączności z pewnym przedmiotem i nałożony jest ze względu na ten przedmiot, co jest zrozumiałe, bo z przedmiotu, który uzasadnia opłatę publiczną, powinno się ją w pierwszym rzędzie zaspokoić.

Uwzględniając istotę podatku przemysłowego, dojść należy do wniosku, że wprawdzie obciąża on przedsiębiorcę, że jednak powinien być przedewszystkiem zaspokojony z tego przedmiotu, który jego pobór uzasadnia. Takim zaś przedmiotem jest przedsiębiorstwo, bo od niego wymierza się podatek przemysłowy, konsekwentnem więc jest, aby podatek przemysłowy obciążał przedsiębiorstwo, które jako całość może być przedmiotem obrotu prawnego i może być oddane w zastaw oraz wzięte w egzekucję. Tę zasadę wyraża też art. 92 ustawy o podatku przemysłowym, chociaż w formie niewłaściwej, bo widocznie nie można się było jeszcze pogodzić z myślą obciążenia przedsiębiorstwa jako jednostki prawnej. Jeżeli jednak w ustawie powiedziano, że podatek przemysłowy korzysta z ustawowego pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku ruchomego, należącego do przedsiębiorstwa, to tem samem podświadomie dano wyraz zapatrywaniu, że właściwie przedsiębiorstwo powinno być obciążone przywilejem dla podatku przemysłowego, a poszczególne tegoż części składowe tylko pośrednio, bo przez obciążenie całości jest też obciążony każdy przedmiot, na nią się składający. Że zaś tego jasno nie wypowiedziano, to może dlatego, że nietylko całość, lecz i poszczególne jej części mogą być zajęte w drodze egzekucji, wskutek czego należało zaznaczyć, że i na części przedsiębiorstwa przysługuje pierwszeństwo zaspokojenia, chociażby całość obłożono węzłem egzekucyjnym; chciano więc zapobiec zajęciu poszczególnych części ze szkodą dla przywileju, jakiby istniał na całości. Wobec wyrażenia się ustawy nie może jednak powstać wątpliwość, że cały majątek ruchomy, należący do przedsiębiorstwa, obciążony jest przywilejem pierwszeństwa w zaspokojeniu i że przywilej nie rozciąga się na majątek nieruchomy; z drugiej strony jest wątpliwe, czy przez majątek ruchomy rozumieć należy tylko zmysłowe rzeczy ruchome, czy też także wierzytelności, należące do przedsiębiorstwa.

II. Jeżeli uwzględnimy powyższe wywody, dojdziemy do następującego wyniku:

1) Jeżeli przywilej zaspokojenia podatku przemysłowego obejmuje całe przedsiębiorstwo, to rozciąga się także na poszczególne przedmioty, które do niego należą. Za takie przedmioty uważać należy te, które do przedsiębiorstwa włączono

i które służą do tegoż wykonywania, jak urządzenia produkcyjne, w szczególności maszyny, urządzenia magazynowe, surowce, które się przerabia w celu uzyskania fabrykatu, oraz towary, przeznaczone do sprzedaży. Te wszystkie przedmioty są istotną częścią składową przedsiębiorstwa i dlatego powinny służyć do zaspokojenia podatku, który się opłaca od przedsiębiorstwa, a właściwie od dochodu, jaki się przy tegoż pomocy osiąga.

Ze stanowiska, że podatek obciąża przedsiębiorstwo jako całość, wynika, że obejmuje on nietylko te przedmioty, które stanowią własność przedsiębiorcy, lecz i te, które należą do osób innych, ale do przedsiębiorstwa wniesione zostały i służą do tegoż prowadzenia. Jeżeli bowiem takie przedmioty składają się na przedsiębiorstwo, a więc na całość, która i je obejmuje, to ciężar oraz przywilej, odnoszący się do całości, dotyczy także poszczególnej części; rzecz ma się tak samo, jak przy nieruchomości, z którą złączono rzecz ruchomą i na którą rozciąga się każde obciążenie, jakie trafia nieruchomość. Leży to także w interesie zaufania do przedsiębiorstwa, kto bowiem wchodzi w stosunek do przedsiębiorcy, nie może dokładnie badać, czy ten lub ów przedmiot, składający się na rzecz zbiorową, stanowi własność przedsiębiorcy, czy też osoby trzeciej, lecz polega na stanie faktycznym, który w normalnych przypadkach przemawia za tem, że właścicielem jest ten, kto przedmiot posiada i kto go wcielił do całości. Obojętne więc powinno być, czy przedmiot, stanowiący część przedsiębiorstwa, należy do tegoż właściciela, czy do trzeciego, a bezwarunkowo przyjąć to wypada tam, gdzie pewna osoba zgodziła się na to, aby przedmiot, do niej należący, był używany do celów produkcyjnych lub handlowych przedsiębiorstwa i wszedł w tegoż skład, bo mogła się liczyć z tem, że akt, dotyczący przedsiębiorstwa, obejmie także i poszczególną rzecz, która za jej zezwoleniem weszła w skład przedsiębiorstwa. Wobec tego przyjąć należy, że przywilej zaspokojenia rozciąga się także na rzeczy osób trzecich, które zezwoliły przedsiębiorcy na stałe ich używanie, chociaż zastrzegły sobie prawo własności, bo przez to, że przedmiot dostał się do przedsiębiorstwa, stał się on jego częścią i dotknięty jest każdym ciężarem, który się odnosi do całości.

Dalej atoli iść nie można i tylko to, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, uznać należy za obciążone, ale nie wszystko to, co się znajduje w przedsiębiorstwie. W szczególności odnosi się to do przedmiotów, które przedsiębiorstwo przyjmuje od osób trzecich bądź to do przeróbki albo obróbki, bądź w przechowanie; przedmioty takie nie składają się na rzecz zbiorową, t. j. na przedsiębiorstwo, chociaż w niem się znajdują, lecz są dla niego czemś obcem. Nie można też twierdzić, że zboże, oddane do młyna w celu przemiału, sukno do farbowania, buty lub zegarek do naprawy, futro do przechowania w porze letniej i t. p. weszły w skład rzeczy zbiorowej; na tego rodzaju przedmiotach ma być w przedsiębiorstwie dokonana pewna czynność, a po jej uskutecznieniu przedmiot ma być wydany temu, który je powierzył, to też nie można ich traktować tak, jak rzeczy, składające się na przedsiębiorstwo jako całość. Ze względu na to wykluczone jest obciążenie ich podatkiem przemysłowym, jeżeli przypadkowo w chwili egzekucyjnego zajęcia znajdują się w przedsiębiorstwie, tem bowiem, co do tegoż nie należy, nie odpowiada się za długi w niem powstałe; każde inne stanowisko prowadzi do niesłychanych wprost konsekwencyj, bo nikt nie mógłby bez narażenia się na odpowiedzialność oddać sukni do farbiarni, butów do szewca, zegarka do naprawy i t. p. i wszelki obrót byłby utrudniony.

Przeciw wyłuszczonemu stanowisku nie przemawia historja art. 92 ustawy o podatku przemysłowym i porównanie go z dawniej obowiązującym art. 124. Wprawdzie poprzednio była mowa o towarach, które się znajdują w zakładzie przemysłowym, i o tem, że muszą one stanowić własność kontrybuenta, ale z tego nie-

podobna wnosić, że obecnie podlegają obciążeniu wszystkie przedmioty, znajdujące się w przedsiębiorstwie, więc nawet wtedy, gdyby one do innych osób należały. Zmieniona redakcja przemawia bowiem tylko za tem, że nietylko towary, lecz i inne także przedmioty mogą być zajęte w celu zaspokojenia podatku przemysłowego, jak również za tem, że nie jest konieczne, aby te przedmioty należały do właściciela przedsiębiorstwa, ale bezwzględnie niepodobna przyjąć, by obojętna była łączność z przedsiębiorstwem. Wypływa to z brzmienia ustawy, która powiada, że obciążenie odnosi się do majątku, należącego do przedsiębiorstwa; tem samem więc kładzie ustawa nacisk na to, czy przedmiot wszedł w skład przedsiębiorstwa, a tego przecież nie można przyjąć, gdy chodzi o rzeczy, które należą do osób trzecich i tylko czasowo znajdują się w przedsiębiorstwie, jak np. w celach naprawy albo też dlatego, że je wygodzono .

2) To, co dotyczy innych przedmiotów, odnosi się także do dobra komisowego, bo przedmiot, oddany przez komitenta w celu pozbycia go, nie ma być użyty w przedsiębiorstwie komisanta, lecz ma być w temże sprzedany, nie ma więc należeć do przedsiębiorstwa; niepodobna zatem przyjąć, aby obciążenie podatkiem nań się rozciągało.

Tak samo ma się rzecz z nabytym dla komitenta towarem, bo ten towar już przez nabycie staje się własnością komitenta (Honzatko, Własność dobra komisowego, 1932). Kto jednak tego zdania nie podziela i przyjmuje, że właścicielem nabytego przez komisanta dla komitenta towaru staje się komisant, a komitent dopiero po przeniesieniu na niego własności, ten musi uznać za dopuszczalną egzekucję dla podatku przemysłowego, ponad wszelką wątpliwość bowiem zająć można przedmioty, należące do dłużnika. (Przeciw stanowisku SN oświadcza się Unruh w Zeitschrift für Ostrecht, 1932, str. 468 i n.).

Prof. Dr. M. Allerhand

79.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — stosunek działalności wśród członków do działalności wśród niečzłonków jako warunek ulgi.

Z ulgi, przewidzianej w art. 95 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.), nie może korzystać taka spółdzielnia, która nieznacznej części swoich transakcyj dokonywa z członkami.

Wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 1392/30 w sprawie firmy „Żelazo" Spółdzielnia z ogr. odp. we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926.

... Izba Skarbowa we Lwowie decyzją z 22 listopada 1927 przyznała skarżącej ulgę z art. 95 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym, natomiast odmówiła zastosowania ulgi, przewidzianej w p. 1 lit. b), na tej zasadzie, że Spółdzielnia działała głównie z niečzłonkami, a tylko stosunkowo w nieznacznej części z członkami, na co wskazuje okoliczność, że na 22 członków zawarto transakcje tylko z 7 człon-

kami, tudzież stosunek obrotów z członkami i niećzłonkami (z ogólnej sumy 3,301.914 zł przypada na obroty z członkami 407.845 zł), podczas gdy art. 95 p. 1 lit. b) ustawy wymaga działalności w pierwszym rzędzie z członkami, a ta może być tylko rozszerzona i na niećzłonków.

Powyższa decyzja Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której Spółdzielnia, zwalczając zaskarżoną decyzję, o ile ona zawiera odmowę zastosowania ulgi z art. 95 p. 1 lit. b) ustawy, dowodzi, że zarówno ustawa o podatku przemysłowym, jak i ustawa o spółdzielniach, nie daje podstawy do odmiennego traktowania ze względu na ulgi podatkowe działalności z członkami, a niećzłonkami.

Pozwana władza w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie, jako nieuzasadnionej.

NTA przychylił się do wniosku pozwanej władzy z następujących powodów:

W wyroku z 10 grudnia 1930 l. rej. 517/29, wydanym w sprawie spółdzielni „Centrala Galanterji“ we Lwowie (Zbiór wyroków NTA Nr. 401 S), na którego motywy NTA powołuje się w myśl § 34 regulaminu, ogłoszonego rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z 25 maja 1928 poz. 537 Dz. Ust., NTA wypowiedział pogląd, iż z osnowy punktu 1 ust. 1 art. 95 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. wynika, że wolą ustawy jest, aby także w wypadku rozszerzania działalności spółdzielni na niećzłonków spółdzielnia przedewszystkiem spełniała cel swego powołania i istnienia, jakim jest z mocy art. 1 ustawy o spółdzielniach „podniesienie zarobku i gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa“. Taka, a nie inna wola ustawy wynika z użycia w powołanym punkcie zwrotu o rozszerzaniu działalności spółdzielni na niećzłonków, czyli że nieodzowną przesłanką tego rozszerzania jest istnienie zasadniczej i podstawowej działalności wśród członków.

W konkretnej sprawie władza ustaliła, że na ogólną sumę osiągniętego obrotu przypada zaledwie okrągło ósma część na członków, i na tej podstawie wysnuła wniosek, że spółdzielnia nie spełnia swego podstawowego zadania, jakiem jest działalność przedewszystkiem wśród członków, że więc brak wymogu, przewidzianego w art. 95 p. 1 lit. b) ustawy do zastosowania wymienionej tamże ulgi. NTA uznał z przytoczonych w powołanym wyżej wyroku powodów, że stanowisko pozwanej władzy, zajęte w zaskarżonej decyzji, ani nie obraża prawa, ani też nie narusza form postępowania i oddalił skargę na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., jako nieuzasadnioną. . . .

W powyższym wyroku (tak samo w cyt. wyroku z 10 grudnia 1930 l. rej. 517/29 i w wyroku z 17 czerwca 1931 l. rej. 2755/30 w sprawie spółdzielni „Pro-

dukt") Trybunał uważa za decydujący dla prawa do ulgi z art. 95 p. 1 ustawy pewien cyfrowy stosunek obrotów z członkami do ogólnej sumy obrotów spółdzielni. I tak w wyroku pierwszym uznaje za niewystarczający 3.14%, w drugim 5%, a w trzecim 12½% obrotów.

Z wyroków tych zrobiły już władze administracyjne szeroki użytek i stworzyły sobie nawet normę, że spółdzielnie, które wykazują mniej, niż 51% obrotów z członkami, nie mają prawa do przewidzianych w cytowanym przepisie ulg.

Powyższe stanowisko Trybunału nasuwa zastrzeżenia:

W kapitalistycznym ustroju gospodarczym spółdzielnie stanowią organizacje o zupełnie odrębnej strukturze ekonomicznej. Ta odrębność została uznana i w polskiem ustawodawstwie skarbowem, a liczne jego postanowienia zawierają — zgodnie z przyjazną dla spółdzielni tendencją, zwłaszcza w pierwszych latach istnienia odrodzonego Państwa—szczególne uprawnienia dla spółdzielni. Uprawnienia te są w gruncie rzeczy konieczną modyfikacją ustaw, przeznaczonych w zasadzie dla przedsiębiorstw, obliczonych na zysk. Są one tem większe, im bardziej ustrój danej spółdzielni odbiega od kapitalistycznych norm.

Jakim spółdzielniom zatem winny być zastrzeżone najdalej idące uprawnienia? Takim, które najbardziej odpowiadają założeniom i celowi ruchu spółdzielczego, streszczającym się zawsze w podniesieniu zarobku i gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa. To prowadzenie wspólnego gospodarstwa zapomocą instytucji spółdzielczej może mieć na widoku bądź tylko bezpośrednie korzyści członków, i wtedy działalność spółdzielni tylko do nich się ogranicza, bądź też może, obok tego celu, dążyć do zwiększenia siły ekonomicznej samej instytucji spółdzielczej, co posiada duże znaczenie propagandowe i gospodarcze i oczywiście leży w intencjach ustawy o spółdzielniach. Zwiększenie siły ekonomicznej spółdzielni odbywa się na drodze gromadzenia funduszów.

Z czego spółdzielnia może gromadzić fundusze? Może to czynić z nadwyżek i zwrotów, przypadających członkom, ale wówczas te kwoty, przelane do funduszów niepodzielnych, zwiększają wprawdzie majątek spółdzielni, majątek ten jednak w razie likwidacji przeznaczony jest na cele użyteczności publicznej. W tym przypadku nie widzę, by spółdzielnia działała zgodnie z celami i zasadami ustawy z 29 października 1920, gdyż to działanie nie zmierza do podniesienia zarobku i gospodarstwa członków, a raczej nadaje spółdzielni charakter instytucji filantropijnej. Inaczej się rzecz przedstawia, jeżeli gromadzenie funduszów jest rezultatem działalności, rozwijanej przez spółdzielnię między osobami, nie będącemi członkami. Wtedy spółdzielnia taka przez działalność z członkami daje im korzyści w formie nadpłat i zwrotów, przypadających z obrotów z nimi dokonanych, podnosząc tem samem ich zarobek względnie gospodarstwo, a nadto przez przelewanie rezultatów działalności wśród niečzłonków do funduszów niepodzielnych powiększa własną siłę ekonomiczną.

Analizując przepis art. 95 p. 1 b), widzę w nim konsekwentną realizację powyższych zasad. W szczególności przepis ten rozumiem w ten sposób, że ustawodawca chciał udzielić ulg w największym zakresie spółdzielniom, które odpowiadają w swej organizacji prawnej tym dwom typom, o których wyżej wspominam.

Mam wrażenie, że za taką wykładnią przemawia interpretacja gramatyczna tego przepisu: Przedewszystkiem za twierdzeniem, że ustawodawca ma na myśli dwa typy spółdzielni, zdaje się przemawiać użycie przez niego spójnika „lub", przyczem użycie tego właśnie spójnika dowodzi dalej, że spółdzielnie te są sobie z woli ustawodawcy postawione narówni (patrz uzasadnienie wyroku NTA z 13 listopada 1931 l. rej. 5240/29 w sprawie firmy Zajączkowski i Sp., OSP, XI, 118). Dalej używa ustawodawca, mówiąc o rozszerzaniu działalności i na osoby, nie będące członkami, przysłówka „wprawdzie". Słowo to łączy się z końcem ustępu: „ale prze-

lewają przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty do funduszów nie podlegających podziałowi". Mojem zdaniem, takie brzmienie przepisu dowodzi — zgodnie z tem, co wyżej powiedziano — że istotnie z woli ustawodawcy ewentualne ujemne konsekwencje, jakie w dziedzinie ulg podatkowych mogłaby mieć działalność wśród nieczłonków, odpadają, jeżeli zostanie spełniony warunek co do sposobu użycia nadpłat i zwrotów, z tej działalności przypadających. Spełnienie tego warunku zrównuje je w prawach ze spółdzielniami, które działają wyłącznie wśród członków.

Głównym motywem Trybunału jest interpretacja słowa „rozszerza", którego użycie w ustawie o podatku przemysłowym ma — zdaniem Trybunału — potwierdzać tezę, że ustawodawca zamierzał działalność wśród nieczłonków traktować jako wyjątkową w stosunku do zasadniczej i podstawowej wśród członków. Takie ujęcie nasuwa wątpliwości: Rozszerzać jest czasownikiem niedokonanym i częstotliwym. Już z tego wynika, że służy on do określania czynności, której zakres i granice nie są zgóry przesądzone. Słownik Lindego traktuje słowo „rozszerzać" jako pojęcie równoznaczne z określeniem „rozprzestrzeniać" i jako odpowiadające niemieckiemu verbreiten, erweitern, ausbreiten, przyczem dla uzmysłowienia jego znaczenia cytuje zdania: „rozszerzanie granic nie jest dla Państwa szczęściem", „rozszerza słowy krzywdy poniesione", „chwaląc sławę rozszerza". Zdaje mi się, że pojęcie to nie określa zgóry zasięgu czynności. Jeżeli we właściwy sposób ujmiemy znaczenie słowa „rozszerza", to musi się dojść do konkluzji, że ustawodawca nie zamierzał ustalić rozmiaru i granic działalności wśród nieczłonków i z tego wysnuć wspomnianych konsekwencyj.

Gdyby omawiany przepis należało istotnie rozumieć w ten sposób, że zasadnicza i podstawowa działalność spółdzielni odbywa się wśród członków, a wyjątkiem od niej jest działalność z niecłonkami, to musiałby to ustawodawca w samem brzmieniu ustawy zaznaczyć, przedewszystkiem przez nazwanie działalności wśród członków zasadniczą i podstawową (a nie statutową i faktyczną), a następnie przez wyraźne określenie jej jako np. „przeważnej". Tymczasem nic podobnego niema. Dowodzi to, że ustawodawca nie miał takiej zależności na myśli i zdaje się być silnym argumentem na poparcie mojej wykładni omawianego przepisu. Wykładnia ta wreszcie pozwala na posługiwanie się dosłownem brzmieniem przepisu; co więcej, wynika z niej, że ustawodawca, używając zwrotu „działają statutowo i faktycznie", posługiwał się określeniami, które w sposób jak najbardziej wierny i dokładny oddają jego intencję tak, jak ja ją rozumiem. Zastąpienie przez Trybunał tych określeń („statutowo i faktycznie") pojęciem działalności „zasadniczej i podstawowej" wydaje mi się zbytniem odchyleniem od gramatycznego i logicznego znaczenia tych słów.

Dr. I. Weinfeld

80.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym: Amnestja.

Amnestja, postanowiona ustawą z 22 czerwca 1928 poz. 641 Dz. Ust., stosuje się również do przestępstw z ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok NTA z 22 marca 1932 l. rej. 1796/30 w sprawie Izaka K. i Jakóba P. w T. przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wykupienia niewłaściwego świadectwa przemysłowego na r. 1928 i ukarania grzywną.

Orzeczeniem karnem z 15 lipca 1928 nałożył Urząd Skarbowy w T. na Izaka K. i Jakóba P., właścicieli garbarni w T., grzywnę w kwocie 360 zł z powodu niewykupienia świadectwa przemysłowego V kategorji, zobowiązując zarazem firmę do uiszczenia dopłaty do wykupionego już świadectwa przemysłowego VII kategorji. Orzeczenie to wydane zostało na podstawie urzędowego protokółu, spisanego w obecności współwłaściciela firmy w dniu 23 maja 1928 . . . Komisja Odwoławcza decyzją z 21 października 1929 odwołania nie uwzględniła. W skardze na tę decyzję firma zarzuca . . . pominięcie wniosku odwoławczego o zastosowanie amnestji. . . .

NTA rozważył, co następuje:

. . . Władza pozwana, jak wynika z odpowiedzi na skargę, nie zastosowała ustawy amnestyjnej z 22 czerwca 1928 poz. 641 Dz. Ust. z tego powodu, że naruszenia postanowień karnych, zawartych w ustawie o podatku przemysłowym, w szczególności art. 109 i 113, są przestępstwami skarbowemi, do których w myśl ustępu g) art. 9 powołana ustawa amnestyjna nie może mieć zastosowania, następnie ze względu na czas popełnienia przestępstwa.

Otóż o ile chodzi o pierwszy powód, to stanowiska władzy pozwanej Trybunał nie mógł uznać za trafne. Postanowienia bowiem ustępu pod lit. g) art. 9 ustawy amnestyjnej nie przewidują amnestji odnośnie do przemytnictwa i przestępstw skarbowych, wynikających z ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 poz. 609 Dz. Ust.; że o tego rodzaju właśnie przestępstwa chodzi, świadczą dowodnie wyjątki, wymienione w art. 7 lit. f) i w art. 8 lit. f) zdanie pierwsze. Tymczasem w rozpoznawanej sprawie nie chodzi o przestępstwa, wynikające z ustawy karnej skarbowej, lecz o przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym, względem których ustawa amnestyjna ma zastosowanie. W szczególności wynika to z postanowień art. 7 lit. b), który głosi, że przebacza się przestępstwa, za które ustawa przewiduje, niezależnie od kar dodatkowych, jako karę najsurowszą, grzywnę i karę pozbawienia wolności lub jedną z tych kar. Ponieważ zaś w myśl art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, kto prowadzi przedsiębiorstwo, nie nabywszy należytego świadectwa, ulega karze grzywny, przeto tego rodzaju przestępstwa stanowią podstawę do zastosowania ustawy o amnestji.

W konkretnym jednakże przypadku zastosowaniu ustawy amnestyjnej stoi na przeszkodzie czas, w którym popełniono to przestęp-

stwo. Według art. 7 ustawy amnestyjnej, puszcza się w niepamięć i przebacza przestępstwa, popełnione przed 3 maja 1928, a między temi i przestępstwa, wymienione pod lit. b) tegoż artykułu. Tymczasem w danej sprawie przestępstwo, jak wykazują akta sprawy, popełnione zostało po 3 maja, co stwierdza lustracja przedsiębiorstwa w dniu 23 maja 1928, a zatem przestępstwo to nie może podpadać pod postanowienia powołanej ustawy o amnestji....

Odmienne niż NTA stanowisko co do pytania, czy przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym podpadają pod amnestję z 22 czerwca 1928, zajmuje SN, który pojęcie „przestępstwa skarbowego" wykłada szerzej i nie ogranicza do tych jedynie przestępstw, do których stosuje się ustawa karna skarbowa z 2 sierpnia 1926 poz. 609 Dz. Ust. lub z 18 marca 1932 poz. 355 Dz. Ust., jak to wynika z orzeczeń SN np. Nr. 17/28 i 31/28 Zbioru orzeczeń. To stanowisko SN nie jest zresztą nowością, albowiem już przy stosowaniu poprzednich amnestyj po tej samej drodze kroczyło orzecznictwo SN, w szczególności o ile chodzi o amnestję z 6 lipca 1923 poz. 555 Dz. Ust. i z 24 maja 1921 poz. 261 Dz. Ust., o czem świadczą orzeczenia np. Nr. 115/24, 39, 125 i 343/22, 151/21 Zbioru.

Spór co do wykładni pojęcia „przestępstwa skarbowego" w rozumieniu ustawy amnestyjnej z 22 czerwca 1928, istniejący między NTA z jednej a SN z drugiej strony, powinien być rozstrzygnięty w sposób przez SN obrany.

Przedewszystkiem wykładnia gramatyczna przemawia przeciw zapatrywaniu NTA. Ogólnikowe wyrażenie w p. g) art. 9 amnestji z 22 czerwca 1928 („przestępstw skarbowych") nie świadczy wcale o tem, by ustawodawca miał na myśli jedynie pewną grupę przestępstw skarbowych, mianowicie te, do których stosuje się ustawa karna skarbowa; wówczas bowiem użyłby ustawodawca wyrażenia, któreby daną myśl ujawniło, jak to uczynił zresztą w p. f) art. 7 i w p. f) art. 8 ustawy amnestyjnej, gdzie wyraźnie mowa o przestępstwach z ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926. Właśnie zestawienie p. g) art. 9 z p. f) art. 7 i p. f) art. 8 rzeczonej amnestji świadczy o tem, że w p. g) art. 9 użyto celowo pojęcia ogólniejszego, mianowicie obejmującego tak przestępstwa sądzone według ustawy karnej skarbowej, jak i inne w art. 7 u. k. s. nie wymienione, w szczególności też przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym. Orzeczenie, obecnie omawiane, wychodzi z przeciwnego założenia, mianowicie z tego, że skoro w p. f) art. 7 i p. f) art. 8 mowa jest o przestępstwach z ustawy karnej skarbowej, to z tego wniosek, że tylko takie przestępstwa miał na myśli ustawodawca w p. g) art. 9. Z argumentacją tą jednak zgodzić się nie można. Jeżeli bowiem ustawodawca w drodze wyjątku pozwala amnestję stosować do dwu przestępstw z ustawy karnej skarbowej, to z tego bynajmniej nie wynika, aby tam, gdzie stawia zasadę, że „przestępstwa skarbowe" wogóle pod amnestję nie podpadają, miał na myśli jedynie te przestępstwa skarbowe, do których stosuje się ustawa karna skarbowa.

Także wykładnia historyczna przemawia przeciw zapatrywaniu, wyrażonemu w omawianem obecnie orzeczeniu. Już amnestja z 24 maja 1921 poz. 261 Dz. Ust. wyłącza ogólnikowo przestępstwa skarbowe (p. „i" art. 3 „przestępstw natury karno-skarbowej"), za nią idzie amnestja z 6 lipca 1923 poz. 555 Dz. Ust., używając tego samego wyrażenia; „przestępstwa skarbowe" wyłącza też z pod amnestji ustawa z 22 czerwca 1928 poz. 641 Dz. Ust. i tą samą drogą kroczy rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 21 października 1932 poz. 782 Dz. Ust. Poza drobną zmianą natury wyłącznie stylistycznej linja pozostaje ta sama: przestępstwa przeciw docho-

dom fiskalnym są w zasadzie wyjęte z pod amnestji. Tłumaczy się to po części tem, że Skarb nie mógł zrzec się wydatnych kar pieniężnych za przestępstwa skarbowe, pozatem zaś chodziło widocznie o ugruntowanie t. zw. „moralności podatkowej” przez okazanie bezwzględności tym, którzy skrzywdzili Skarb, godząc przestępnie w jego dochody. Jeżeli więc ustalimy ową jednolitość polityki ustawodawczej, ów charakterystyczny stosunek ustaw amnestyjnych do przestępstw skarbowych, a przytem nie zapomniemy, że przed r. 1926 nie istniała wogóle „ustawa karna skarbowa”, to tem bardziej uzasadniony powinien wydać się wniosek, że nie można ujmować sprawy wyłącznie z ciaśniejszego punktu ustawy karnej skarbowej (obecnie ustawy z 18 marca 1932), lecz pod pojęcie przestępstwa skarbowego podciągnąć należy wszelkie przestępstwa przeciw interesom fiskalnym, w szczególności też przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym.

Przy sposobności należy nadmienić, że „lege non distinguente” także „porządkowe” przestępstwa skarbowe uznać należy za wyłączone z pod amnestji (inaczej SN Nr. 38/29 Zbioru orzeczeń), jak również przestępstwa, skierowane przeciw skarbowości związków komunalnych (inaczej SN Nr. 115/24 Zbioru).

Stanisław Śliwiński

81.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Łączenie wyszynku trunków z innym handlem towarowym.

Wyszynk trunków nie stanowi wedle taryfy, dołączonej do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, osobnego rodzaju przedsiębiorstwa handlowego, wobec czego może być na mocy art. 11 tej ustawy połączony z innym handlem towarowym.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 26 lutego 1932 II. 4 K. 55/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Teofila W., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Grudziądzu z 9 listopada 1931, na podstawie art. 512, 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

. . . Wedle ustaleń wyroku oskarżony prowadzi wyszynk trunków za świadectwem przemysłowem II kategorji handlowej oraz drobną sprzedaż artykułów spożywczych i wódek wedle kategorji III handlowej.

Wedle art. 11 ustawy o podatku przemysłowym za oddzielny zakład handlowy uważa się także kilka pomieszczeń, posiadających bezpośrednie połączenie, w których prowadzi się handel towarowy. Handel towarowy, określony w rozdz. I załącznika do art. 23, prowadzony w jednym budynku, mającym cechy wyżej określone, stanowi bez względu na kategorje jedno przedsiębiorstwo handlowe, obowiązane jedynie, w myśl art. 24 ustawy o podatku przemysłowym, do wykupienia świadectwa przemysłowego wedle kategorji najwyższej

pod względem rodzaju handlu. W jednem przedsiębiorstwie handlowem nie wolno łączyć tylko czynności handlowych, określonych jako odrębne rodzaje w rozdz. I — XXI w części II A załącznika do art. 23.

Sąd nie stwierdził, czy handel towarowy i wyszynk odbywały się w jednym budynku. Sam wyszynk trunków nie stanowi pozatem wedle taryfy, dołączonej do art. 23, osobnego rodzaju przedsiębiorstwa handlowego, nie musi się zatem przedstawiać jako odrębne przedsiębiorstwo i mógłby być złączony wedle art. 11 z innym handlem towarowym, jako sprzedaż wyłącznie spożywcom towarów, posiadających cechy kategorji drugiej handlowej l. 2 lit. k. części II A. I załącznika do art. 23. Wykupienie w takim wypadku świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej objęłoby zatem zarówno wyszynk, jak drobną sprzedaż wódek oraz artykułów spożywczych. Sąd jednakże nie ustalił, czy to drugie świadectwo przemysłowe II kategorji handlowej, na które oskarżony się powołał, dotyczyło wyszynku, czy też zakładu gastronomicznego, połączonego z wyszynkiem.

W tym ostatnim wypadku zakład gastronomiczny przedstawiałby się jako odrębne przedsiębiorstwo handlowe, zaś drobny handel towarowy, połączony ze sprzedażą wódek w naczyniach zamkniętych, jako odrębne przedsiębiorstwo handlowe, obowiązane w myśl art. 24 do nabycia odrębnego świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej (część II A. I. 2. k. załącznika do art. 23). W braku powyższych ustaleń SN nie ma dostatecznej podstawy do oceny, czy ustawę należycie zastosowano, wobec czego, gdy uchybienie to może mieć wpływ na treść wyroku (art. 377 i 498 k. p. k.), wyrok musi ulec uchyleniu.

Według poglądu SN wyszynk trunków stanowi handel towarowy, jako sprzedaż wyłącznie spożywcom towarów, posiadających cechy kategorji drugiej handlowej, t. j. towarów produkcji wytworniejszej, i jako taki podpada pod postanowienia rozdz. I części II A taryfy, obejmującego przedsiębiorstwa handlu towarowego, których obrót ustala się w myśl postanowień art. 5 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Powyższego stanowiska SN już chociażby dlatego nie można uznać za trafne, ponieważ według taryfy sposób zaliczenia handlu towarowego do poszczególnych kategoryj świadectw przemysłowych uwzględnia zasadniczo podział tegoż handlu na hurtowy, detaliczny i drobny, któryto podział jednak do wyszynku trunków w żadnym razie zastosowany być nie może. Powołany w wyroku SN ustęp pod literą k) części II A. rozdz. I kategorja druga l. 2 taryfy odnosi się do handlu winami gronowemi, koniakami, wódkami i likierami w naczyniach zamkniętych, który może być zarówno hurtowy, jak i detaliczny, jak też drobny, nie można natomiast pod ten ustęp podciągać wyszynku trunków.

SN w motywach powyższego wyroku zaznacza, że sam wyszynk trunków nie stanowi wedle taryfy osobnego rodzaju przedsiębiorstwa handlowego, co jest o tyle

słuszne, że taryfa wyszynku trunków, jako oddzielnego przedsiębiorstwa, wyraźnie nie wymienia, jednak zaprzeczyć temu nie można, że faktycznie takie przedsiębiorstwa o tej nazwie (wyszynk, szynk) jako samoistne istnieją. Przedsiębiorstwa takie nie ograniczają się nigdy do podawania spożywcom wyłącznie napojów alkoholowych, lecz obok tego sprzedają także inne artykuły do spożycia na miejscu — w lokalu przedsiębiorstwa. Otóż przedsiębiorstwa te ze względu na swą istotę nie mogą być żadną miarą zaliczone do handlu towarowego. W przedsiębiorstwach bowiem handlu towarowego chodzi o wymianę towaru, podczas gdy sama usługa schodzi na plan dalszy, natomiast inaczej jest w przedsiębiorstwach wyszynku trunków (szynkach), gdzie zupełnie tak samo, jak w restauracjach i innych zakładach gastronomicznych, w sumie przychodu brutto mieści się nietylko cena rynkowa podanych nabywcom do spożycia artykułów, lecz również, wliczona w tę cenę, wartość innych świadczeń przedsiębiorcy, które w przeciwieństwie do świadczeń w przedsiębiorstwach handlu towarowego wysuwają się na plan pierwszy, chodzi tu bowiem nietylko o obsługę gości, lecz także o cały szereg innych świadczeń w postaci dostarczenia im naczyń, lokalu i t. p. Z uwagi właśnie na te usługi ceny tych samych towarów, podawanych gościom, są w przedsiębiorstwach wyszynku trunków (szynkach) inne, aniżeli w przedsiębiorstwach handlu towarowego. Toteż, gdy nie chodzi w tych przedsiębiorstwach o samą wymianę towarów, zasady ustalania obrotu powinny być w takich przedsiębiorstwach inne, aniżeli w przedsiębiorstwach handlu towarowego.

Biorąc rzecz praktycznie, nie da się zaprzeczyć, że przedsiębiorstwa wyszynku trunków, albo inaczej przedsiębiorstwa szynkarskie (szynki), o ile chodzi o ich istotę, w zasadzie niczem się nie różnią od zakładów gastronomicznych, w szczególności od zakładów restauracyjnych, o których jest mowa w rozdz. VII części II A taryfy. Także pojęciowo przedsiębiorstwa szynkarskie mieszczą się niewątpliwie w pojęciu zakładów restauracyjnych, gdyż — jak już zaznaczono — ze względu na swój charakter niczem one się od tych ostatnich nie różnią, a odrębna nazwa tych zakładów tłumaczy się tem, że jakościowo stoją one zazwyczaj na niższym poziomie, aniżeli zakłady zwane restauracjami.

Zatem o kategorji świadectwa przemysłowego przy przedsiębiorstwach wyszynku trunków decyduje tak samo, jak przy zakładach restauracyjnych, ilość zatrudnionych pracowników, a na prowadzony przy wyszynkach handel artykułów spożywczych i kolonjalnych winno być wykupione, jako na oddzielne przedsiębiorstwo handlu towarowego, w myśl rozdz. I części II A taryfy osobne świadectwo. W konsekwencji także obrót przedsiębiorstw wyszynku trunków winien być ustalony na zasadzie przepisu, zawartego w punkcie 6 art. 5 ustawy, a nie w punkcie 1 tegoż artykułu.

Dr. Michał Małek

82.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Zawodowe" zbywanie prądu elektrycznego.

Zbywanie „zawodowe" prądu elektrycznego nie zależy od ilości odbiorców, lecz od zajmowania się zbywaniem w celu uzyskania stałego źródła zarobku.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 18 stycznia 1932 II. 3 K. 1275/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Okręgowego we Lwowie w sprawie Hugona W., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego we Lwowie z 30 września 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k.: 1) kasację Prokuratora Okręgowego, o ile się zwraca przeciw uniewinnieniu oskarżonego Hugona W. od oskarżenia o niewykupienie należytego świadectwa przemysłowego za r. 1928, oddalił; 2) zaskarżony wyrok, o ile nim oskarżonego uniewinniono od oskarżenia o niewykupienie należytych świadectw przemysłowych za lata 1929, 1930 i 1931, uchylił.

Prokurator Okręgowy w kasacji od wyroku Sądu Okręgowego we Lwowie, którym oskarżonego Hugona W. uniewinniono z oskarżenia o przekroczenie z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, podnosi zarzut nieprawidłowego zastosowania ustawy i wywodzi, że oskarżony, mając jako właściciel młyna instalację do wytwarzania energji elektrycznej, z której część zbywa zawodowo gminie miasta S., winien był opłacać w latach 1928 — 1931 świadectwo przemysłowe III kategorji wedle rozdz. XVI części II lit. C załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, nie zaś świadectwo VII kategorji według § 100 rozporządzenia Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust., i że sąd wyrokujący, który oskarżonego uniewinnił, uważając za wystarczające dla elektrowni oskarżonego świadectwo przemysłowe kategorji VII i przyjmując przedawnienie, ocenił sprawę błędnie pod względem prawnym.

Zarzut ten jest w części słuszny. Według ustaleń wyroku i zeznań świadków, na których wyrok uniewinniający się opiera, oskarżony wykonywa przedsiębiorstwo przemysłowe, a w szczególności prowadzi młyn, stosując silniki mechaniczne w postaci 100-konnego motoru Diesla i 60 - konnej lokomobili parowej oraz 30 - konnego i 20-konnego motoru Diesla, stanowiących rezerwę. Młyn ten posiada urządzenie elektryczne z 2 generatorami i przy jego działaniu oświetla się, a nadto od jesieni 1927, uzyskawszy nadmiar siły popędowej, odstępuje nadwyżkę gminie miasta S. w takiej ilości, że gmina, mając własną sieć elektryczną, zaopatruje w światło siebie i 200—300 swych odbiorców. Młyn wykupuje świadectwo przemysłowe IV kategorji oraz na wezwanie naczelnika Urzędu Skarbowego od czasu dostarczania gminie S. prądu, a zatem od r. 1928 do 1931 — świadectwo dodatkowe VII kategorji.

Z tych ustaleń wynika, że oskarżony oprócz młyna ma urządzenie elektryczne, czyli zakład elektryczny, jak się wyraża art. 6 ustawy z 21 marca 1922 poz. 277 Dz. Ust., lub elektrownię, któréjto nazwy używa rozdz. XVI lit. C część II taryfy, stanowiącej załącznik do

art. 23 ustawy z 15 lipca 1925. O urządzeniu tem, czyli zakładzie elektrycznym lub elektrowni, możnaby twierdzić, że tylko okolicznościowo oddaje energję elektryczną na zewnątrz w ilości, zbywającej ponad potrzeby młyna, gdyby oddawanie było niestałe, zależne od okoliczności, ulegających zmianie, gdyby na to oddawanie nie można było liczyć z niejaką pewnością i na niem polegać, wreszcie gdyby oddawano ilość nieznaczną w stosunku do własnych potrzeb młyna. A tak się rzecz nie przedstawia, gdy z jednej strony urządzenie elektryczne oskarżonego oświetla tylko młyn IV kategorji, a z drugiej strony miasto lub choćby miasteczko, oraz zaspakaja potrzeby 200 — 300 jego mieszkańców. Już sam ten stosunek oświetlenia młyna, do którego zakład elektryczny należy, do oświetlenia gminy miejskiej, a więc ulic, placów, ogrodów, zakładów gminnych, szkół, szpitali i t. d., 200 — 300 jej odbiorców, wskazuje oczywiście, że oskarżony prowadzi w łączności z młynem taki zakład elektryczny, czyli taką elektrownię, która zbywa energję elektryczną zawodowo. Okoliczność, że elektrownia oskarżonego zbywa prąd tylko jednemu odbiorcy, nie wyłącza znamienia zawodowego zbywania, a to tem więcej, że tym jednym odbiorcą jest gmina miejska ze swojemi potrzebami i z grupą 200 — 300 abonentów. Zbywanie zawodowe prądu nie zależy od ilości odbiorców, lecz od zajmowania się zbywaniem w celu uzyskania stałego źródła zarobku.

Wobec tego elektrownia oskarżonego, jeżeli dalsze badanie, a szczególniej wskazany przez Prokuratora dowód z ksiąg gminy miasta S. stanu rzeczy nie zmieni, wymaga uprawnienia rządowego w myśl art. 1 ustawy z 21 marca 1922 i § 2 rozporządzenia Ministra Robót Publicznych z 20 maja 1923 poz. 441 Dz. Ust. i stanowi w stosunku do młyna samoistne przedsiębiorstwo przemysłowe, obliczone na zysk, a wykonywane bez utrzymywania oddzielnego zakładu. Do takich przedsiębiorstw odnosi się art. 10 ust. 2 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550.

Twierdzenie, jakoby sporny zakład elektryczny, utrzymywany przy młynie, nie mógł być uważany za samoistne przedsiębiorstwo z uwagi, iż silniki i jeden generator zakupiono dla młyna, jest nietrafne, skoro urządzenie to nietylko utrzymuje w ruchu i oświetla młyn z sumą średnic żaren ponad 15—50 m., ale także zaspakaja potrzeby miasta i jego mieszkańców. Inaczej młynarz mógłby prowadzić młyn o średnicy żaren najkrótszej, a wytwarzaną energję elektryczną, któraby wystarczyła dla młyna wysokiej kategorji, pozbywać bez obowiązku uiszczania właściwego podatku przemysłowego.

Chodzi obecnie o pytanie, czy wykupienie dla spornej elektrowni świadectwa VII kategorji w myśl § 100 rozporządzenia Ministra Skar-

bu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 było wystarczające. Wykupienie świadectwa VII kategorji, według ilości zatrudnionych robotników, zwalniałoby oskarżonego od odpowiedzialności karnej, gdyby elektrownię jego właściwa władza zaliczyła była do VII kategorji w myśl cytowanego § 100 na podstawie rzetelnej deklaracji (art. 34 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550), czego jednak zaskarżony wyrok nie stwierdza, lub gdyby elektrownia ta przynajmniej odpowiadała warunkom przytoczonego § 100.

Z przedstawionych wyżej ustaleń i zeznań świadków wynika oczywiście, że elektrownia oskarżonego faktycznie obsługuje znaczną ilość konsumentów, choć formalnie oddaje prąd tylko jednej gminie, ileże obsługuje nietylko samą gminę miasta S. z jej licznemi potrzebami, ale także za jej pośrednictwem 200 — 300 odbiorców tej gminy.

Również ustalenia wyroku nie stwierdzają, by urządzenie spornej elektrowni, opierające się na nowoczesnych silnikach i generatorach, było prymitywne. Twierdzenie, że elektrownia nie ma akumulatorów, nie świadczy o prymitywności jej urządzenia, zwłaszcza, że ma zato silniki rezerwowe.

Wreszcie elektrownia oskarżonego, aczkolwiek prowadzona jest przy młynie, nie ma charakteru ubocznej, skoro zaopatruje w energję elektryczną nietylko siebie, ale i gminę miasta S., chybaby potrzeby młyna były uderzająco większe od potrzeb miasta. że elektrownia oskarżonego nie jest prowadzona ubocznie, to wynika już z motywów wyżej przytoczonych na uzasadnienie orzeczenia, iż elektrownia oskarżonego odstępuje energję elektryczną nie okolicznościowo i nie w ilości zbywającej, lecz zawodowo, w ilości gminie potrzebnej i w czasie właściwym.

83.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Nieruchomość zajęta przez właściciela.

Okoliczność, iż nieruchomość w całości jest zajęta przez samego właściciela, nie wyklucza zastosowania przepisu § 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 20 stycznia 1932 l. rej. 2803/28 w sprawie Adolfa Kulla w Grudziądzu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku od nieruchomości za lata 1924—1927.

Adolf Kull w Grudziądzu zaskarżył do NTA 4 decyzje Izby Skarbowej w Grudziądzu, podane do jego wiadomości łącznie pi-

smem Magistratu m. Grudziądza z 8 maja 1928, a dotyczące dodatkowego wymiaru państwowego podatku od nieruchomości za lata 1924 do 1927, dokonanego przy zastosowaniu postanowień § 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 czerwca 1924 o państwowym podatku od nieruchomości (poz. 523/24 i poz. 296/25 Dz. Ust.). W skardze zarzuca on nielegalność decyzyj, ponieważ władze wymiar podatku oparły na przepisie § 5, jakkolwiek nieruchomość skarżącego odpowiadała wszystkim rzeczowym wymogom ustawy o ochronie lokatorów z 11 kwietnia 1924 poz. 406 Dz. Ust., zaczem jedynie pierwotny wymiar podatku, dokonany w myśl § 4 powołanego rozporządzenia Prezydenta, był słuszny.

Według stanu akt skarżący już w pierwszych deklaracjach do wymiaru państwowego podatku od nieruchomości na r. 1924 oraz w deklaracjach na lata następne określał domy, o które chodzi, jako podpadające pod postanowienia ustawy o ochronie lokatorów. Co do tej okoliczności, że przedmiot podatkowy jako taki odpowiada rzeczowym wymogom powołanej ustawy z 11 kwietnia 1924, które wynikają a contrario z porównania postanowień art. 1 z wyjątkami wyliczonemi w art. 2, nie było i niema sporu między stronami. Władza pozwana jedynie sądzi, wbrew zapatrywaniu skarżącego, że lokal, zajęty przez samego właściciela domu, jako nie oddany w najem, nie korzysta z ochrony ustawowej, ponieważ ustawa z 11 kwietnia 1924 ma na celu wyłącznie ochronę lokatorów i jej przepisy odnoszą się tylko do „najmu" budynków i ich części, i że w konsekwencji nie mogą mieć do niego zastosowania przepisy § 4 powołanego rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej.

NTA atoli nie podzielił zapatrywania władzy.

W szczególności Trybunał wyszedł z tego założenia, że rozporządzenie Prezydenta z 17 czerwca 1924 dzieli w art. 3 przedmioty podatkowe odnośnie do ustalania podstawy opodatkowania na 2 grupy, a mianowicie: 1) na nieruchomości lub ich części, podlegające przepisom ustawy o ochronie lokatorów z 11 kwietnia 1924 i 2) na nieruchomości lub ich części, nie podlegające przepisom powyższej ustawy. Co do pierwszej grupy rozporządzenie postanawia w § 4, iż podstawą wymiaru podatku od nieruchomości, względnie od ich części, oznaczonych pod p. 1 § 3, będzie ogólna suma komornego, ustalona w myśl art. 3, względnie 5 i 6 ustawy o ochronie lokatorów, z wyłączeniem opłat dodatkowych, względnie ustalona w taki sam sposób wartość czynszowa nie oddawanych w najem nieruchomości lub ich części, podczas gdy według § 5 rozporządzenia podstawę wymiaru podatku od nieruchomości, względnie od ich części, oznaczonych pod p. 2 § 3, stanowić winno pełne umowne komorne (czynsz) lub pełna

wartość czynszowa nieruchomości albo ich części, nie oddawanych w najem.

Ponieważ ustawodawca w § 4, obok nieruchomości i ich części wynajętych, wymienia nieruchomości i ich części nie oddawane w najem, przeto jasnem jest, że także przy rozstrzyganiu pytania zasadniczego, czy nieruchomość pewną względnie jej poszczególne części, czyli pomieszczenia, należy uznać za podlegające lub też za nie podlegające przepisom ustawy o ochronie lokatorów, decydującym momentem powinny być postanowienia zasadnicze ustawy o ochronie lokatotów, t. zn. te postanowienia, które rozstrzygają o stosowalności tejże ustawy, względnie które przepisują, iż dana nieruchomość względnie dany lokal są wyjęte z pod działania tejże ustawy z 11 kwietnia 1924. Pod tym zaś względem jest zasadą tejże ustawy, iż podlegają jej przepisom wszystkie budynki i ich części, o ile wyraźnem postanowieniem samej ustawy nie są wyjęte.

Jeżeli zaś rozporządzenie Prezydenta z 17 czerwca 1924 o państwowym podatku od nieruchomości różniczkuje między przedmiotami podatkowemi, podlegającemi ustawie o ochronie lokatorów (§ 3 p. 1 i § 4) i takiemi, które tej ochronie nie podlegają (§ 3 p. 2 i § 5), to kierowało się ono w tej mierze jedynie względami natury rzeczowej, a nie względami natury osobowej, związanemi z podmiotem, korzystającym z lokalu. Przepisy powołanych paragrafów podają bowiem zasady obciążenia podatkowego. Zasady te bez jasnego wyrażenia woli ustawodawcy nie mogą być względem tego samego przedmiotu różne, zależnie od tego, czy z przedmiotu podatkowego korzysta właściciel przedmiotu, czy też osoba trzecia, skoro przeciwnie, zarówno w § 4, odnoszącym się do przedmiotów, podlegających ustawie o ochronie lokatorów, jakoteż w § 5, odnoszącym się do przedmiotów, tej ochronie nie podlegających, jest mowa z jednej strony o komornem, a z drugiej strony o wartości czynszowej nieruchomości lub i c h c z ę ś c i n i e o d d a w a n y c h w n a j e m.

Z tego zrównania części oddawanych w najem z częściami nie odnajmowanemi tej samej nieruchomości daje się wysnuć wniosek, że ustawa o podatku od nieruchomości różniczkuje między przedmiotami chronionemi i przedmiotami nie chronionemi przepisami ustawy z 11 kwietnia 1924 jedynie pod względem rzeczowym, stosowanie bowiem postanowień dopiero co powołanej ustawy do lokali, zajętych przez samych właścicieli nieruchomości, z natury rzeczy ulega wstrzymaniu, ale też tylko wstrzymaniu, na tak długo, dopóki lokal nie zostanie oddany w najem, o ile nie zachodzą co do niego wyjątki, przewidziane w art. 2 ustawy.

Na podstawie tych rozważań Trybunał — zgodnie z uchwałą kompletu wzmocnionego, odstępując od zapatrywania prawnego, wyrażonego w wyroku z 29 października 1929 l. rej. 2295/27, Zbiór wyroków Nr. 185 S [1]) — doszedł do wniosku, że nie jest uzasadniona ścieśniająca wykładnia przepisu § 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej stosowana przez władzę pozwaną. Jeśli zatem co do nieruchomości, podpadającej pod podatek od nieruchomości, zachodzą in abstracto warunki stosowania do niej przepisów ustawy o ochronie lokatorów na wypadek wynajęcia, to brak podstawy prawnej do uznania, iż części takiej nieruchomości w rozumieniu § 3 rozporządzenia Prezydenta należy traktować przy wymiarze podatku od nieruchomości jako przedmiot, nie podlegający tej ochronie, z tego tylko powodu, że odnośna część w okresie czasu, miarodajnym dla wymiaru podatku, nie była oddana w najem, lecz używana przez samego właściciela. W takich wypadkach zatem należy podstawy wymiaru ustalać w myśl wskazań końcowego zdania § 4, t. j. ustalić wartość czynszową w taki sam sposób, jak to ten sam paragraf przewiduje odnośnie do nieruchomości i lokali odnajętych.

Ponieważ w konkretnym przypadku w zaskarżonych orzeczeniach odnośnie do lokalu własnego skarżącego podstawy wymiaru podatku ustalono wbrew powyższej wykładni, przeto Trybunał decyzje uchylił, jako niezgodne z ustawą, na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

84.

OPŁATY STEMPLOWE.

Rachunki i kwity, dotyczące należności za dostawy dla spółdzielni.

Czy dana czynność spółdzielni mieści się w granicach jej podstawowej działalności (art. 73 p. 7 u. o. s.), czy też nie, należy w każdym przypadku stwierdzić na podstawie statutu. W granicach tych mieści się hurtowy zakup towarów przez spółdzielnię, powołaną do zorganizowania produkcji i wymiany w myśl interesów spożywców.

---

[1]) Wyrażona w powołanym wyroku, obecnie zmieniona, zasada prawna brzmiała: Do domu, zamieszkałego w całości przez właściciela, już z tego tylko powodu nie stosuje się § 4 rozporządzenia Prezydenta z 17 czerwca 1924 poz. 523 Dz. Ust. o przyjęciu za podstawę wymiaru podatku od nieruchomości procentowych stawek wartości czynszowej według art. 6 ustawy o ochronie lokatorów z 11 kwietnia 1924 poz. 406 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 15 czerwca 1932 l. rej. 7033/29 w sprawie Józefa Ostrzyżka w Rykach przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie opłaty. stemplowej.

Józefowi Ostrzyżkowi wymierzono od 4 rachunków względnie kwitów, stwierdzających otrzymanie należności od Okręgowego Spółdzielczego Stowarzyszenia Spożywców w Rykach za dostarczone dla tegoż Stowarzyszenia wieprze, na mocy ustawy z 1 lipca 1926 o opłatach stemplowych poz. 570 Dz. Ust., a w szczególności art. 72, opłatę wraz z podwyżką w kwocie 54 zł 60 gr. W odwołaniu przeciw powyższemu wymiarowi płatnik zarzucił niezgodność wymiaru z ustawą, ponieważ wymieniona spółdzielnia działa w zakresie statutowym, wystawione zatem rachunki przez członków są wolne od opłat stemplowych w myśl ustawy o spółdzielniach i art. 137 p. 14 u. o. s.

Decyzją z 11 października 1929 Izba Skarbowa, zważywszy: 1) że w myśl art. 73 p. 7 u. o. s. rachunki, wystawione na rzecz spółdzielni, wolne są od opłaty stemplowej wówczas, gdy kupno-sprzedaż, którą te rachunki stwierdzają, mieści się w granicach podstawowej działalności spółdzielni, określonej jej statutem; 2) że w myśl § 3 statutu Spółdzielni należy sprzedawanie detaliczne swym członkom artykułów spożycia i przedmiotów użytku domowego i gospodarczego do podstawowej działalności Stowarzyszenia; 3) że natomiast nabywanie przez Spółdzielnię od członków wytworów ich gospodarstw nie należy w myśl statutu do działalności podstawowej; 4) że przeto zakwestjonowane rachunki podlegają opłacie stemplowej, postanowiła wniesionego rekursu w zasadzie nie uwzględnić, a tylko zniżyć podwyżki do $^1/_5$ części.

W skardze, wniesionej do NTA przeciw powyższej decyzji, płatnik, powołując się na art. 73 p. 7 u. o. s. i na § 3 ust. a) statutu, uważa wymiar opłaty za niesłuszny i prosi o uchylenie decyzji.

NTA rozważył na skargę, co następuje:

Płatnik uważa decyzję za niesłuszną ze względu na art. 73 p. 7 u. o. s., jakoteż § 3 ust. a) statutu Spółdzielni. Otóż art. 73 p. 7 u. o. s. głosi, iż pisma, objęte art. 72, a stwierdzające należność spółdzielni, określonej w ust. 3 art. 103 ustawy, za towary, sprzedane członkowi, lub za towary przez spółdzielnię od kogokolwiek kupione albo otrzymane w komis, o ile sprzedaż względnie kupno mieści się w granicach *podstawowej* działalności spółdzielni, określonej jej *statutem*, są zwolnione od opłaty stemplowej, przewidzianej w rozdziale 12 ustawy. W myśl statutu, stowarzyszenie, mające nazwę: Okręgowe Spółdzielcze Stowarzyszenie *Spożywców*, zawiązane jest w celu wszechstronnego zaspokojenia wspólnemi siłami materjalnych i kulturalnych potrzeb swoich członków, i w działalności swej dążyć będzie

do zorganizowania produkcji i wymiany w myśl interesów spożywców (art. 2). Dla osiągnięcia tego celu, Stowarzyszenie będzie organizować i prowadzić wszelkiego rodzaju zakłady handlowe, wytwórcze i kulturalne, w szczególności zaś kupować hurtowo, przerabiać i wytwarzać artykuły spożywcze i przedmioty użytku domowego i odprzedawać detalicznie swoim członkom (art. 3 ust. a).

Zdaniem skarżącego, z cyt. ustępu a) wynika, że działalnością podstawową Spółdzielni jest nietylko sprzedaż artykułów spożycia, ale przedewszystkiem nabywanie, zakupywanie hurtowo, przerabianie i wytwarzanie tych artykułów. Spółdzielnia prowadzi rzeźnię, musi więc nabywać od kogoś trzodę chlewną. Nabywa tę trzodę przedewszystkiem od członków, gdyż przy układaniu statutu miano na myśli te produkty hodowli rolniczej, których dostarczanie leży w interesie członków Stowarzyszenia. I ten interes członków, którzy stowarzyszyli się, aby, prowadząc wspólne przedsiębiorstwo, mogli z łatwością zbywać produkty swych warsztatów rolnych, jest zgodny z treścią i duchem ustawy o spółdzielniach z 24 października 1920, która w art. 1 głosi, iż za spółdzielnię uważać się będzie stowarzyszenie, „mające na celu podniesienie zarobku lub gospodarstwa członków przez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa".

Argumentację tę Trybunał uznał za trafną. W myśl przytoczonych powyżej postanowień statutu, stowarzyszenie, o którem mowa, jest stowarzyszeniem spółdzielczem spożywców, mającem na celu wszechstronne zaspakajanie materjalnych i kulturalnych potrzeb swoich członków, i w działalności swej dążącem do zorganizowania produkcji w myśl interesów spożywców. Dla osiągnięcia zaś tego celu, będzie ono w szczególności kupować hurtowo i odprzedawać detalicznie swym członkom artykuły spożywcze. Z tych postanowień wynika, że wszechstronne zaspakajanie materjalnych i kulturalnych potrzeb członków i zarazem dążenie, w myśl ich interesów, do zorganizowania produkcji i wymiany jest podstawową, statutem określoną, działalnością Stowarzyszenia, w szczególności zaś, że działalność ta polegać będzie na kupowaniu hurtowo i odprzedawaniu detalicznie członkom artykułów spożywczych. Innemi słowy, działalność, do której Stowarzyszenie w myśl statutu jest powołane, obejmuje w sobie zarówno organizację produkcji, t. j. w szczególności zakup hurtowy artykułów, jak i sprzedaż detaliczną członkom, a czynności te tak ściśle są ze sobą zespolone i tak się nawzajem uwarunkowują, że jedne bez drugich nie dadzą się pomyśleć, ani przeprowadzić, i że stanowią jedną całość i niejako dwie strony tego samego nierozdzielnego w swej istocie działania.

Nie można więc w konkretnym wypadku i na tle danego statutu mówić o sprzedaży jako czynności podstawowej i o zakupnie jako czynności niepodstawowej, a w szczególności — jak ją określa władza pozwana — pomocniczej, przyczem zauważyć należy, że u. o. s. nie zna wogóle pojęcia działalności pomocniczej jako przeciwstawienia działalności podstawowej spółdzielni. Jeśli więc władza pozwana w odpowiedzi na skargę zaznacza, że ustawa, mówiąc o zadaniach podstawowych, przeciwstawia je tem samem innym czynnościom, to wynika stąd jedynie ta konkluzja, iż mogą to być tylko takie czynności, które z podstawową działalnością nie pozostają w żadnym albo tylko w bardzo luźnym związku i bez których podstawowa działalność da się pomyśleć i jest możebna. Kwestja więc, czy dana działalność spółdzielni jest podstawowa, czy nie, winna być w każdym poszczególnym wypadku rozważana na podstawie danego statutu.

Wychodząc z powyższych rozważań, Trybunał uznał, iż zakwestjonowanym rachunkom względnie kwitom, jako odnoszącym się do kupna, mieszczącego się w granicach podstawowej działalności spółdzielni, przysługuje zwolnienie, przewidziane w art. 73 p. 7 u. o. s., i uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu obrazy prawa.

Jest niesporne — w szczególności w związku z art. 1 ustawy o spółdzielniach poz. 733/20 Dz. Ust. — że do „podstawowej działalności" należą te czynności spółdzielni, na skutek których jej członkowie odnoszą korzyść b e z p o ś r e d n i o. (Teza ta, ustalając jedynie, co jest niesporne, bynajmniej jeszcze nie przesądza, czy „podstawowa działalność" obejmuje jedynie czynności powyższe, czy mieszczą się w niej jeszcze inne czynności). Np. spółdzielnia s p o ż y w c ó w zostaje założona w tym celu, aby członkom umożliwić nabywanie towarów po cenach znośnych; czynnością, która służy b e z p o ś r e d n i o do osiągnięcia powyższego celu, jest umowa, na mocy której spółdzielnia s p r z e d a j e członkowi przedmioty pierwszej potrzeby. Odwrotnie ma się rzecz w spółdzielni m l e c z a r s k o - j a j c z a r s k i e j. Ona na to istnieje, aby członkom umożliwić sprzedawanie mleka, przetworów mlecznych i jaj po cenach korzystnych; czynnością zaś, która temu celowi służy b e z p o ś r e d n i o, jest umowa, na mocy której spółdzielnia k u p u j e u członka (lub przyjmuje od niego do komisowej sprzedaży) wymienione produkty rolne.

Kwestja sporna, którą NTA rozstrzygnął w przypadku konkretnym, wiąże się z następującym stanem faktycznym: Spółdzielnia spożywców, chcąc mieć na składzie towary celem sprzedawania ich członkom, musi te towary k u p o w a ć (nawet o ile sama wytwarza towary, sprzedawane członkom, musi kupować surowce). Spółdzielnia mleczarsko-jajczarska tylko w takim razie może kupować u członków produkty rolne, jeśli ma możność s p r z e d a w a n i a tychże produktów konsumentom (lub hurtownikom, albo detalistom). Okazuje się więc, że umowy, które spółdzielnia musi zawierać, aby urzeczywistnić cel, dla którego została założona, należy podzielić na następujące dwie grupy: I) umowy, których skutkiem b e z p o ś r e d n i m jest osiągnięcie przez członka tych korzyści, dla których członek do spółdzielni przystąpił, II) umowy, bez których nie byłoby możliwe dojście do skutku umów, stanowiących grupę I, które więc tylko p o ś r e d n i o służą osiąganiu przez członków tych korzyści, dla których przystąpili do spółdzielni. Jeżeli spółdzielnia zawiera

umowy, stanowiące grupę I, w charakterze sprzedawcy, to zazębiające się z temi umowami umowy, które należą do grupy II, zawiera spółdzielnia w charakterze kupującej; jeżeli zaś w zakresie grupy I spółdzielnia kupuje, to w ramach grupy II sprzedaje.

Umowy, zawierane przez spółdzielnię, dlatego należy podzielić na powyższe dwie grupy, ponieważ te grupy różnią się między sobą istotnie. Różnica polega na tem, że umowy, stanowiące grupę I, spółdzielnia jest obowiązana zawierać z członkami (a może je zawierać nadto z osobami postronnemi), gdy natomiast umowy, stanowiące grupę II, spółdzielnia zawiera z osobami postronnemi. Może się co prawda zdarzyć, że pewna spółdzielnia spożywców — sprzedając między innemi np. mąkę i mięso — kupuje te towary u młynarza i rzeźnika, którzy są członkami tej spółdzielni. Atoli fakt taki nie ma znaczenia istotnego. Nietylko bowiem spółdzielnia spożywców może doskonale funkcjonować, zakupując towary wyłącznie u osób, które nie są jej członkami, nietylko stan faktyczny, zobrazowany wyżej zapomocą postaci młynarza i rzeźnika, zdarza się bardzo rzadko, ale nadto — co najważniejsze — ów młynarz wprawdzie ma prawo żądać, aby spółdzielnia sprzedawała mu cukier, herbatę, kawę, a nawet mąkę (to ostatnie może mieć doniosłość praktyczną, gdy młynarz potrzebuje w swem gospodarstwie domowem takiego gatunku mąki, jakiego sam nie wytwarza), lecz nie ma prawa żądać, aby spółdzielnia u niego cokolwiek kupowała.

Jak stwierdziło Ministerstwo Skarbu w wykładni Nr. 271 (ogłoszonej w Nr. 14 Dz. Urz. Min. Sk. z 1930 r.), zdarza się kombinacja, na tem polegająca, że spółdzielnia zawiera niektóre z umów, stanowiących grupę I, w charakterze sprzedającej, niektóre zaś z umów, należących do tejże grupy I, zawiera w charakterze kupującej. Są np. spółdzielnie wiejskie, które u swych członków kupują produkty rolne, a prócz tego sprzedają im środki żywności, odzież oraz środki produkcji rolnej (narzędzia rolnicze, nasiona, nawozy sztuczne). Ocena takiego zjawiska ze stanowiska prawnego nie sprawia żadnych trudności, gdyż statut takiej spółdzielni wiejskiej postanawia wyraźnie, że pewne rodzaje towarów spółdzielnia członkom sprzedaje, a pewne rodzaje towarów spółdzielnia u członków kupuje. W związku z tem ostatniem stwierdzeniem zauważam (na podstawie motywów wyroku NTA, wyżej przytoczonego), że Okręgowe Spółdzielcze Stowarzyszenie Spożywców w Rykach, któremu sprzedał wieprze skarżący, ma według swego statutu „odprzedawać detalicznie swym członkom artykuły spożywcze". Ma też według statutu „kupować hurtowo artykuły spożywcze", przyczem jednak statut nie postanawia, iż należy czynić te hurtowe zakupy u członków. A zatem wymieniona spółdzielnia zawiera umowy, stanowiące grupę I, jedynie w charakterze sprzedającej: członkowie nie mają prawa wymagać, aby spółdzielnia u nich kupowała jakiekolwiek towary.

Kwestja sporna, ujawniona w przypadku niniejszym, wiąże się ze stanami faktycznemi, opisanemi w trzech poprzednich ustępach, w ten sposób, że zdaniem władzy pozwanej do „podstawowej działalności" należy zaliczyć tylko grupę I, gdy natomiast zdaniem NTA działalność podstawowa rozciąga się również na grupę II. Zobaczmy, czy zapatrywanie NTA da się pogodzić z przepisami u. o. s.:

Termin „podstawowa działalność" znajdujemy nietylko w p. 7 art. 73 u. o. s. (o którego interpretację chodzi w przypadku konkretnym), lecz też w ustępie 3 art. 103 tejże ustawy. Niema żadnej podstawy do przypuszczenia, że znaczenie tego terminu jest w art. 73 inne niż w 103 (zwłaszcza, że w p. 7 art. 73 jest powołany art. 103). Dla wykładni art. 73 będzie więc pożyteczna analiza art. 103. W tym celu przytaczam następujący passus, wyjęty z art. 103: „Wolne są od opłaty stemplowej wpłaty na udziały w tych spółdzielniach, które według swych statutów mogą zawie-

rać umowy, wchodzące w zakres ich podstawowej działalności, tylko ze swymi członkami, albo nawet nie z członkami, jeżeli...". A zatem art. 103 dzieli spółdzielnie na dwie kategorje: 1) na takie, które tylko z członkami zawierają umowy, wchodzące w zakres działalności podstawowej, 2) takie, które owe umowy zawierają również z osobami postronnemi. Ustaliliśmy wyżej, że każda spółdzielnia, chcąc zawierać umowy, tworzące grupę I, musi zawierać również umowy, stanowiące grupę II. Stwierdza to także NTA w słowach następujących: „zakup hurtowy artykułów i sprzedaż detaliczna członkom... tak ściśle są ze sobą zespolone i tak się nawzajem uwarunkowują, że jedne bez drugich nie dadzą się pomyśleć ani przeprowadzić i że stanowią jedną całość i niejako dwie strony tego samego nierozdzielnego w swej istocie działania". Gdybyśmy więc — jak to czyni NTA — wyszli z założenia, że umowy, stanowiące grupę II, należą do „podstawowej działalności", to musielibyśmy dojść do wniosku, że przytoczony wyżej dosłownie tekst art. 103, o ile dotyczy określonej wyżej kategorji 1), jest nierealny, że opowiada o grupie spółdzielni, która w rzeczywistości nie istnieje, która istniała tylko w wyobraźni autorów u. o. s. Nie istnieje bowiem statut spółdzielni spożywców, któryby nakazywał zakupywanie towarów u członków, ani statut spółdzielni mleczarskiej, któryby nakazywał sprzedawanie produktów rolnych członkom, lub statut spółdzielni budowlanej, w myśl którego materjały budowlane musiałyby być zakupywane u członków. Ponieważ żaden ustawodawca nie jest nieomylny, więc oczywiście nierealne normy ustawowe dadzą się pomyśleć. Że jednak normę taką zawiera właśnie art. 103 u. o. s., mógłbym uwierzyć tylko wówczas, gdyby przepis ten był zjawiskiem izolowanem, jedynem w swoim rodzaju. Tak jednak nie jest. Normy bowiem, tak samo ujęte, znajdujemy: w art. 10 (w punkcie 6) ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i w art. 95 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) (verba legis: „jeżeli statutowo i faktycznie działają wśród swych członków lub jeżeli rozszerzają wprawdzie działalność swoją i na osoby, nie będące członkami, ale..."). Ujęcie takie samo znajdowało się również w art. 2 ustawy z 11 grudnia 1924 w przedmiocie opłat stemplowych, które mają płacić spółdzielnie (poz. 2/25 Dz. Ust.). Jest też konieczne zwrócenie uwagi przy niniejszej sposobności na odpowiednie normy niemieckie, pruskie i austrjackie. Wszak normy te obowiązywały na ziemiach polskich przez lat kilkadziesiąt, wobec czego jest bardzo prawdopodobne, że wzorowali się na nich autorowie powołanych przepisów polskich. Że autorowie u. o. s. znali prawodawstwo państw rozbiorczych w niniejszej dziedzinie, nie ulega wątpliwości, gdyż postanowienia, tyczące się związku między zakresem działania spółdzielni a kwestją zwolnienia od danin publicznych, zostały zacytowane w uzasadnieniu projektu rządowego powołanej ustawy z 11 grudnia 1924 (Druk Sejmowy Nr. 252 okresu I, str. 6). Otóż zarówno w prawodawstwie przedwojennem Prus, Niemiec i Austrji (§ 1 p. 5 pruskiej ustawy o podatku dochodowym z 24 czerwca 1891 Zb. ust. pr. str. 175; poz. taryfowa 25 p. „b" nr. 2 pruskiej ustawy o podatku stemplowym Zb. ust. pr. z 1909 r. str. 535; poz. taryfowa 1 p. „c" nr. 3 niem. ustawy stemplowej z 3 lipca 1913 Dz. Ust. Rz. str. 639; § 85 austr. ustawy o bezpośrednich podatkach osobistych z 25 października 1896 Dz. u. p. Nr. 220), jakoteż w prawodawstwie powojennem wymienionych państw (§ 4 p. 2 lit. „b" niem. ustawy z 10 sierpnia 1925 Dz. Ust. Rz. I. str. 208 — Körperschaftsteuergesetz; § 16 niem. ustawy z 8 kwietnia 1922 Dz. Ust. Rz. I. str. 354 — Kapitalverkehrsteuergesetz; § 85 jednolitego tekstu austr. ustawy o podatkach osobistych Dz. Ust. Zw. Nr. 307/24) znajdujemy następujące określenia spółdzielni: „Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb nicht über den Kreis ihrer Mitglieder hinausgeht" lub „Genossenschaften, welche ihren Geschäftsbetrieb auf ihre Mitglieder beschränken". Jest całkiem nieprawdopodobne, iżby tylu ustawodawców się omyliło, iżby tak wielu — wśród

nich słynny Miquel, twórca pruskiej ustawy o podatku dochodowym — ułożyło przepis, dotyczący przedmiotu wcale nie istniejącego. Gdy zaś z tego wynika, że na pewno istnieją spółdzielnie, które działalność „podstawową" ograniczają do członków, więc oczywiście błędne jest zapatrywanie, że do działalności podstawowej należą również umowy, które spółdzielnia musi zawierać z osobami postronnemi.

Na szczególną uwagę zasługuje, że — w przeciwieństwie do u. o. s., która używa terminu „podstawowa działalność" — zarówno ustawy polskie o podatkach: dochodowym i przemysłowym, jakoteż powołane ustawy pruskie i niemieckie owego terminu nie znają, lecz mówią poprostu, że — celem zastosowania ulg — „działalność" (Geschäftsbetrieb) ma być ograniczona do członków. A zatem autorowie tych ustaw uważali np. zakup towarów przez spółdzielnię spożywców za zjawisko tak dalece wtórne, iż nie widzieli potrzeby podkreślenia, że właściwem zadaniem spółdzielni spożywców jest sprzedawanie towarów członkom. Czego nie podkreśliły powołane ustawy pruskie i niemieckie, to ujawnili wyraźnie komentatorzy oraz judykatura, stwarzając terminy: „Mitgliedsgeschäfte" i „Gegengeschäfte", określając pierwszym z tych terminów umowy, stanowiące wyżej wymienioną grupę I, a drugim grupę II, i ustalając, że zawieranie przez spółdzielnię umów, należących do grupy II, nie pozbawia spółdzielni prawa korzystania z ulg (Greiff, Reichsstempelgesetz, wyd. 2, 1914, str. 411 i n.; Weinbach, Das Kapitalverkehrsteuergesetz, 1922, str. 155; Evers, Kommentar z. KörpStG, wyd. 2, 1927, str. 296 i n.). Z pełną zaś wyrazistością ujawnia zasadę, o której mowa, powołany już wyżej § 85 austr. tekstu jednolitego z 1924 r., który głosi: „Die Bedingung der Beschränkung des Geschäftsbetriebes auf die eigenen Mitglieder gilt schon dann als erfüllt, wenn die Geschäftstätigkeit der Genossenschaft satzungsmässig und tatsächlich nach der einen, die eigentlichen genossenschaftlichen Zwecke verfolgenden Richtung hin auf die Mitglieder beschränkt ist. Dagegen steht der Begünstigung nicht im Wege, wenn die zur Erreichung der genossenschaftlichen Zwecke erforderlichen Gegengeschäfte mit Nichtmitgliedern abgeschlossen werden".

W myśl art. 103 u. o. s. zwolnienie od opłaty tych spółdzielni, które zawierają „umowy wchodzące w zakres ich podstawowej działalności nie z członkami", zależy od tego, aby „nadpłaty i zwroty, przypadające na osoby, nie będące członkami", były „przelewane w całości do funduszu zasobowego lub do innych funduszów, nie podlegających podziałowi między członków". Stosowanie tego przepisu nie napotyka żadnych trudności, dopóki jesteśmy zdania, że tylko wyżej określona grupa I należy do „podstawowej działalności"; przy takiem ujęciu dochodzimy do wniosku, że spółdzielnia spożywców, która sprzedaje towary wyłącznie członkom, jest wolna od opłaty, określonej w ustępie 1 art. 103, bezwzględnie, że — aby uzyskać zwolnienie — nie potrzebuje przelewać „nadpłat" do funduszu zasobowego, lecz że ma „nadpłaty" wypłacać członkom. Natomiast stosowanie przytoczonego przepisu stałoby się zagadnieniem, równem kwadraturze koła, gdybyśmy przyjęli zasadę, wypowiedzianą przez NTA, w myśl której zakupywanie towarów przez spółdzielnię spożywców również należy do „podstawowej działalności". Gdy bowiem spółdzielnia, która sprzedaje towary wyłącznie członkom, musi kupować towary u nieczłonków, więc i taka spółdzielnia (jeśliby chciała korzystać z uwolnienia od opłaty) musiałaby jakąś część „nadpłat" przelewać do funduszu zasobowego. Jeżeli np. co do pewnego członka obliczono za pewien rok „nadpłatę" w kwocie 50 zł, to — z uwagi na to, że towary, temu członkowi sprzedane, spółdzielnia kupiła u osoby postronnej — trzebaby, zgodnie z tezą NTA, rozdzielić ową kwotę na dwie części, z których jedna (wiążąca się ze sprzedażą) zostałaby wypłacona członkowi, druga (wiążąca się z kupnem) zostałaby przelana do funduszu zasobowego. Pomijając już, że jeszcze żadna spółdzielnia takiej operacji rachunkowej nie

dokonała, wyrażam zapatrywanie, że nietylko ja nie wiem, ale napewno nikt nie wie, według jakiej metody arytmetycznej ów rozdział na dwie części mógłby być przeprowadzony.

NTA jest zdania, że „u. o. s. nie zna pojęcia działalności pomocniczej jako przeciwstawienia działalności podstawowej" i że ustawa przeciwstawia działalności podstawowej „tylko takie czynności, które z podstawową działalnością nie pozostają w żadnym albo tylko w bardzo luźnym związku i bez których podstawowa działalność da się pomyśleć". Otóż jest prawdą, że u. o. s. nie używa terminu „działalność pomocnicza". Atoli powołana wyżej ustawa z 11 grudnia 1924 poz. 2/25 Dz. Ust., a zatem ustawa, uchwalona przez ciała ustawodawcze w czasie obrad tychże ciał nad u. o. s., używa (w art. 2) terminu „działania pomocnicze" i określa tym terminem „umowy, bez których nie dałyby się spełnić zadania podstawowe". Pomijając nawet ten argument historyczny, jestem zdania, że zapatrywanie NTA o tem, co u. o. s. przeciwstawia „podstawowej działalności", jest sprzeczne z wyraźnem brzmieniem art. 103 u. o. s. W ustępie 3 tego artykułu, pod lit. „a", jest przewidziane „zawieranie umów z osobami, które nie są członkami, jeżeli bez tych umów nie dałyby się spełnić podstawowe zadania spółdzielni". A zatem art. 103 przeciwstawia „podstawowym zadaniom" te umowy, które stanowią zdefinjowaną wyżej grupę II.

NTA oparł swe orzeczenie również na postanowieniu statutu spółdzielni, o której mowa, postanowieniu głoszącem, że spółdzielnia „będzie kupowała hurtowo artykuły spożywcze". W związku z tem jest NTA zdania, że „nie można na tle danego statutu mówić o zakupnie jako czynności niepodstawowej". Wobec tego nasuwa się pytanie, jaki byłby stan prawny, gdyby statut postanawiał jedynie, że spółdzielnia „odprzedaje detalicznie swym członkom artykuły spożywcze", a nie zawierał żadnego postanowienia o zakupnie. Czy wtedy spółdzielnia nie miałaby prawa zakupywania artykułów spożywczych? Rzecz jasna, że skoro spółdzielnia ma według statutu obowiązek sprzedawania artykułów spożywczych członkom, to tem samem ma prawo i obowiązek zakupywania tych artykułów — bez względu na to , czy o zakupnie jest mowa w statucie, czy też statut o tem milczy. A zatem postanowienie o zakupnie, zawarte w statucie spółdzielni, o której mowa, nie ma żadnej doniosłości praktycznej, jest pustym dźwiękiem. Byłoby oczywiście bardzo nielogiczne, gdybyśmy, nie przyznając ulgi, przewidzianej w p. 7 art. 73 u. o. s., rachunkom, stwierdzającym należność za towary, kupione przez spółdzielnię spożywców A, w której statucie jest mowa t y l k o o s p r z e d a ż y towarów członkom, przyznali ulgę takimże rachunkom, tyczącym się spółdzielni B, dlatego tylko, że jej statut zawiera (zupełnie zbyteczną ze stanowiska prywatno-prawnego) wzmiankę o zakupnie towarów celem odprzedaży członkom.

Punkt 7 art. 73 u. o. s. po postanowieniu, zwalniającem od opłaty pewne pisma (w szczególności rachunki), wiążące się ze spółdzielniami, zawiera tekst następujący: „Uwolnienie to nie tyczy się rachunków między związkiem spółdzielni a spółdzielniami, należącemi do związku". Ten przepis wiąże się z następującym stanem faktycznym (ograniczam się do spółdzielni spożywców): Aby spółdzielniom lokalnym umożliwić zakupno towarów po cenach możliwie niskich, zostały utworzone hurtownie, w których spółdzielnie zaopatrują się w towary. Te hurtownie są to bądź spółki akcyjne, bądź spółki z ogr. odp., bądź s p ó ł d z i e l n i e: członkami spółdzielni, prowadzącej hurtownię, są spółdzielnie lokalne. Według tekstu, tylko co przytoczonego, nie jest wolny od opłaty rachunek takiej hurtowni, stwierdzający jej należność za towary, sprzedane spółdzielni lokalnej, jakkolwiek ta sprzedaż należy do działalności podstawowej. Gdybyśmy więc zgodnie z tezą, wypowiedzianą przez NTA, uznali, że do działalności podstawowej należy również z a k u p n o towarów przez spółdzielnię celem odprzedaży członkom, to doszlibyśmy

do dziwacznego wniosku, że wolne są od opłaty rachunki, które owa hurtownia otrzymuje od przemysłowców i które stwierdzają należność za towary sprzedane hurtowni, a natomiast podlegają opłacie rachunki, tyczące się należności za towary, sprzedane przez hurtownię spółdzielniom lokalnym. Rzecz jasna, że gdyby ustawodawca zaliczał do podstawowej działalności hurtowni nietylko sprzedawanie towarów spółdzielniom lokalnym, ale też zakupno towarów przez hurtownię i gdyby z jakichkolwiek powodów doszedł do wniosku, że jedną z tych dwóch stron działalności należy opodatkować (w formie opłaty stemplowej od rachunku), to wyłączyłby z zakresu zwolnień raczej zakupno przez hurtownię, a nie sprzedawanie spółdzielniom lokalnym. Stąd wniosek, że skoro nie jest wolne od opłaty sprzedawanie spółdzielniom lokalnym, to tem bardziej podlega opłacie zakupno przez hurtownię: to ostatnie zatem nie należy do działalności podstawowej.

Na tem kończę interpretację punktu 7 art. 73, opartą na tekście u. o. s. oraz na tekstach tych ustaw pokrewnych, które polską ustawę o opłatach stemplowych poprzedziły. Powinienem jeszcze wyjaśnić, jaka jest ratio legis: dlaczego a) w spółdzielni spożywców jest wolny od opłaty rachunek, stwierdzający należność spółdzielni za towary sprzedane członkowi, a podlega opłacie rachunek, tyczący się należności za towary przez spółdzielnię kupione, oraz b) dlaczego nie korzysta z uwolnienia rachunek, stwierdzający należność hurtowni za towary, sprzedane spółdzielni, nawet wtedy, gdy hurtownia jest spółdzielnią.

Postawiwszy te pytania, nie mogę pozbyć się myśli natrętnej, która każe mi sprawę Ostrzyżka związać z art. 11 dawnego i z art. 51 nowego prawa o NTA. Te dwa teksty, różne brzmieniem, nie różnią się treścią, a drugi z nich głosi: „Osobą przypozwaną jest osoba, na której niekorzyść skarżący żąda uchylenia zaskarżonego orzeczenia". Otóż sądzę, że w sprawie Ostrzyżka — nie formalnie wprawdzie, ale faktycznie — była „przypozwana" bardzo liczna grupa ludności, która w razie utrzymania tezy, wypowiedzianej przez NTA w wyroku wyżej przytoczonym, ponosiłaby stale znaczne straty. Rzecz bowiem ma się tak:

Znany jest trwały antagonizm między spółdzielczością a kupiectwem, złożonem z przedsiębiorstw jednostkowych i ze spółek o charakterze kapitalistycznym. Obie walczące strony zwracają się często o interwencję do władzy państwowej: pierwsza z wnioskiem o daleko idące poparcie, druga o ograniczenie ekspanzji ruchu spółdzielczego. Gdy zarówno poparcie, jak przeciwdziałanie może nastąpić drogą odpowiedniego ukształtowania norm o daninach publicznych, więc też przy układaniu u. o. s. oraz przy obradach, z których wynikła powołana już wyżej dwukrotnie ustawa z 11 grudnia 1924, władza ustawodawcza musiała zająć stanowisko wobec owych sprzecznych wniosków. Otóż ustawodawca powziął decyzję, na skutek której wprawdzie spółdzielnie nie zostały uprzywilejowane, ale jednak zapobieżono upośledzeniu spółdzielni, które musiałoby ujawnić się — w porównaniu z kupiectwem o charakterze kapitalistycznym — w braku punktu 7 art. 73 u. o. s. W szczególności:

Jak stwierdza powołany wyżej projekt rządowy (Druk Sejmowy nr. 252) w uzasadnieniu (na str. 8), „zasady prawidłowej gospodarki w zakresie spółdzielczości wymagają niejednokrotnie sporządzenia dokumentów, które według zasad ogólnych podlegają opłatom stemplowym, ale które w gospodarstwach jednostkowych zdarzają się rzadko;... trudności, jakie napotyka u nas ruch spółdzielczy na skutek niedostatecznego uświadomienia warstw ludowych, przemawiają za niewymaganiem opłaty, którąby umysłom powierzchownym przedstawiała się jako podatek za porządne gospodarowanie". Innemi słowy: spółdzielnia spożywców wydaje członkom rachunki z okazji sprzedawania towarów członkom; natomiast kupiec jednostkowy w handlu detalicznym po największej części rachunków nie wydaje. W braku więc punktu 7 art. 73 spółdzielnie byłyby wprawdzie formalnie równo-

uprawnione z kupcami jednostkowymi (gdyż zarówno kupcy jednostkowi jakoteż spółdzielnie są obowiązani do uiszczania opłat od rachunków tylko wówczas, gdy sporządzają rachunki), ale faktycznie spółdzielnie byłyby upośledzone (gdyż faktycznie spółdzielnie wydają rachunki swoim odbiorcom, a kupcy jednostkowi tego nie czynią). Słusznie więc ustawa zwolniła od opłaty (z pewnemi zastrzeżeniami) rachunki, wydawane przez spółdzielnie spożywców.

Gdy jednak kupiec jednostkowy kupuje towary u hurtownika, to otrzymuje rachunek. Gdyby więc — jak chce NTA — były wolne od opłaty rachunki, stwierdzające należność za towary kupione przez spółdzielnię, to byłby upośledzony kupiec jednostkowy. Słuszność więc wymaga, aby rachunki te podlegały opłacie, i to oczywiście także wówczas, gdy hurtownia, u której kupuje spółdzielnia lokalna, również jest spółdzielnią. że ustawodawca nie chciał zwolnić od opłaty rachunków, stwierdzających należność za towary sprzedane spółdzielni spożywców, że zatem zakupna towarów przez spółdzielnię spożywców nie zaliczył do „podstawowej działalności", wynika z następujących słów, zawartych w powołanem wyżej uzasadnieniu projektu rządowego (str. 9), a wyjaśniających wyłączenie od zwolnienia rachunków, wystawianych przez hurtownie: „Gdyby bowiem spółdzielnia pozostawała w stosunkach handlowych nie z centralą, stworzoną umyślnie dla spółdzielni, ale ze zwyczajnym hurtownikiem, to odnośne obroty byłyby zazwyczaj stwierdzone rachunkami".

Jest więc udowodnione, że w spółdzielni, której zadaniem, przewidzianem w statucie, jest sprzedawanie członkom towarów detalicznie, hurtowy zakup towarów nie należy do „podstawowej działalności", przewidzianej w p. 7 art. 73 u. o. s.

Achilles Rosenkranz

85.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Kwestjonowanie budżetów związków samorządowych przez płatników danin komunalnych.

Płatnikowi komunalnego podatku wyrównawczego w toku postępowania wymiarowego nie przysługuje prawo kwestjonowania budżetu gminy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 13 kwietnia 1932 l. rej. 4624/30 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Hrubieszowie w przedmiocie wymiaru podatku wyrównawczego na 1929/30 na rzecz gminy Białopole.

...Skarżący zarzut swój o nadmiernym wymiarze podatku wyrównawczego opiera na tem, iż budżet gminy Białopole został rzekomo ułożony wbrew przepisom rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne poz. 522 Dz. Ust.

Przy rozważaniu tego zarzutu nasuwa się przedewszystkiem pytanie, czy płatnicy danin komunalnych są legitymowani do podnoszenia zarzutów przeciw budżetom związków komunalnych.

Na to pytanie należy dać odpowiedź negatywną. Wynika to zarówno z natury rzeczy, jak i z analizy postanowień powołanego rozporządzenia Prezydenta z 17 czerwca 1924. Według tego rozporządzenia zarząd związku komunalnego układa corocznie preliminarz budżetowy wszystkich dochodów i wydatków, spodziewanych w następnym roku obrachunkowym (§ 2), preliminarz ten, o ile zawiera przychody z podatków samoistnych i dodatków do podatków państwowych, wpływających do kas związków z mocy uchwał i statutów komunalnych, podlega zatwierdzeniu władzy nadzorczej (§ 8), budżet związku komunalnego zakreśla granice gospodarki finansowej związku w roku obrachunkowym, zarząd związku obowiązany jest granic tych ściśle się trzymać (§ 1).

W świetle tych przepisów prawomocnie zatwierdzony budżet gminy przedstawia się jako podstawa, na której opiera się cała finansowa gospodarka gminy. Podważenie tej podstawy w ciągu roku budżetowego przez podatników, odwołujących się od wymiaru danin komunalnych, wywołałoby szkodliwy chaos tej gospodarki. Celem usunięcia tej możliwości rozporządzenie to w ustępach drugim i trzecim § 2 przewiduje — niezależnie od tego, że preliminarz budżetowy przechodzi przez obrady i jest uchwalany przez zebranie gminne, a zatem przez samych interesowanych — prawo podatnika do przeglądania tegoż preliminarza przed jego uchwaleniem i czynienia zarzutów i spostrzeżeń. Jak z tego wynika, płatnicy zarówno przed uchwaleniem preliminarza, jak też przy jego uchwalaniu mają zapewniony wpływ na treść preliminarza i możność obrony swych interesów.

Gdy zaś poza tem żadne inne przepisy, a w konkretnym wypadku również ustawa z 1 marca 1927 o samoistnym podatku wyrównawczym poz. 208 Dz. Ust., na podstawie której wymierzono sporny podatek, nie udzielają płatnikom prawa wnoszenia zarzutów przeciw budżetom komunalnym, należy dojść do wniosku, że tylko w trybie § 2 rozporządzenia Prezydenta z 17 czerwca 1924 zarzuty takie przez płatników podnoszone być mogą.

Skarżący oparł swe odwołanie na zarzucie nielegalności budżetu gminnego. Ponieważ, jak z powyższego wynika, zarzutów tego rodzaju w toku postępowania wymiarowego czynić nie ma prawa, przeto w pominięciu tego zarzutu przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu nie dopatrzył się NTA wadliwości postępowania, wobec czego oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

86.

KASY CHORYCH.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Zakomunikowanie postanowienia Kasie.

Skuteczność postanowienia co do zwolnienia się na zasadzie art. 4 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. od obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby uzależniona jest od zakomunikowania przez daną osobę tego postanowienia zarządowi właściwej Kasy Chorych. Nie jest przy tem wymagane, aby zakomunikowanie to nastąpiło za pośrednictwem pracodawcy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1932 l. rej. 4307/30 w sprawie firmy S. Zollman, Przemysł drzewny w Krakowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie ubezpieczenia Czesława W. w Powiatowej Kasie Chorych w Nadwórnie.

...Przechodząc do kwestji rzekomego zażądania przez Czesława W. zwolnienia go od obowiązku ubezpieczenia, należy ze względu na zawarte w zaskarżonem orzeczeniu stwierdzenie, że W. nie wniósł — jak się w tem orzeczeniu wyrażono — na ręce pracodawcy podania o zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia, zaznaczyć, że w ustawie z 19 maja 1920, a w szczególności także w jej art. 4, nie uzależniono skuteczności przewidzianego w tym przepisie zwolnienia od ubezpieczenia od tego, aby żądanie tego zwolnienia zgłoszone było za pośrednictwem pracodawcy. Jeżeli wobec tego W. zgłoszenia tego dokonał z pominięciem skarżącej firmy, to okoliczność ta sama przez się nie mogłaby pozbawić tego zgłoszenia skuteczności prawnej.

W kwestji, czy W. postanowienie swoje co do uwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia zakomunikował w rzeczywistości Kasie Chorych, stwierdzić należy, że w ustawie z 19 maja 1920 nie określono sposobu zwolnienia na zasadzie art. 4 tejże ustawy od obowiązku ubezpieczenia. W § 7 statutu Kasy Chorych w Nadwórnie postanowiono wprawdzie, że osoby, które chcą uzyskać zwolnienie się od obowiązku ubezpieczenia w myśl ustępu 1 art. 4 ustawy, winny wnieść podanie do Zarządu Kasy i dołączyć dowody, uzasadniające prawo do żądania zwolnienia. Gdy jednak przepis ten nie zawiera żadnej sankcji, uznać należy, że zakomunikowanie Zarządowi Kasy Chorych postanowienia danej osoby co do zwolnienia się na zasadzie powyższego art. 4 może nastąpić skutecznie także w każdy inny sposób, odpowiadający celowi, a zatem także przez ustne złożenie odpowied-

niego oświadczenia przed Zarządem Kasy lub przed jego właściwemi organami (urzędnikami) — oczywiście z zastrzeżeniem, że osoba, której to oświadczenie dotyczy, odpowiada wymogom, określonym w art. 4.

A właśnie w niniejszej sprawie podniosła skarżąca firma już w sprzeciwie, skierowanym przeciw orzeczeniu Zarządu Kasy Chorych z 25 września 1928, że z końcem r. 1926 lub z początkiem r. 1927 jeden z inspektorów tejże Kasy przybył do biura skarżącej firmy w Worochcie celem zbadania sprawy W. i spisał z nim protokół oraz że W., powołując się na wysokość swoich poborów, oświadczył do tego protokółu, że nie chce być w Kasie ubezpieczony. W tym samym sprzeciwie skarżąca firma zaznaczyła także, że Zarząd Kasy Chorych widocznie oświadczenie to przyjął do wiadomości, gdyż przez cały czas urzędowania W. w Worochcie nie domagał się składek ubezpieczeniowych za niego. Także i W. sam w piśmie z 9 czerwca 1929 zaznaczył, że z końcem r. 1926 lub z początkiem r. 1927 był u niego w sprawie jego ubezpieczenia inspektor Kasy Chorych i spisał w tej sprawie protokół oraz że on, W., okazując zapiski kasowe, złożył wobec tego inspektora oświadczenie co do swego stanowiska i co do swoich poborów.

Wobec tego Urząd Wojewódzki, jeżeli stoi na stanowisku, że W. swego postanowienia co do zwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia wogóle Kasie Chorych nie zakomunikował, winien był rozprawić się z przytoczonemi wyżej wywodami, zawartemi w sprzeciwie skarżącej firmy oraz w piśmie W. z 9 czerwca 1929. Gdy zaś Urząd Wojewódzki tego zaniechał i wskutek tego utrudnił skarżącej firmie dalszą obronę prawną, Trybunał uznał, że także i przez to zaniechanie naruszono formy postępowania ze szkodą dla skarżącej firmy . . .

87.

SPRAWY LASOWE.

Grunty leśne.

Przepis art. 51 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust. nie ma zastosowania do tych wypadków, w których władze leśne wydały w swoim czasie zarządzenia, dotyczące zalesienia, i te nie zostały w drodze instancji uchylone. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 30 maja 1932 l. rej. 1976/30 w sprawie Adama Szczerbińskiego w Bukowcu przeciw Ministerstwu Rolnictwa w przedmiocie zmiany rodzaju użytkowania gruntów leśnych.

88.

SPRAWY LASOWE.

Zmiana rodzaju uprawy gruntu leśnego.

Zmiana rodzaju uprawy gruntu leśnego zachodzi wówczas, gdy po wykarczowaniu lasu przedsięwzięto na gruncie czynności, wskazujące niewątpliwie, że grunt ma być w przyszłości w inny sposób uprawiany, niż dotąd.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 21 marca 1932 II. 3 K. 75/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Rafała K., oskarżonego z art. 38 i 42 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 czerwca 1927, założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Tarnopolu z 2 grudnia 1931, na zasadzie art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja oskarżonego, oparta na zarzutach nieprawidłowego zastosowania ustawy przy określeniu przestępstwa i obrazy przepisów postępowania sądowego (art. 494 k. p. k.), jest uzasadniona.

Sąd wyrokujący, ustaliwszy, iż oskarżony wyciął i wykarczował drzewa na przestrzeni około 6 ha. lasu, uznał oskarżonego winnym wykroczenia z art. 38 i 42 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust., wyrażając w uzasadnieniu wyroku pogląd, że wykarczowanie lasu jest równoznaczne ze zmianą uprawy leśnej na inną. Pogląd ten nie może być uznany za trafny. O zmianie rodzaju uprawy gruntu leśnego można mówić dopiero wtedy, gdy po wycięciu drzew i wykarczowaniu pniaków przedsięwzięto na danym gruncie jakąkolwiek czynność, wskazującą niewątpliwie na to, że grunt ten ma być w przyszłości w inny sposób uprawiany i użytkowany, niż dotąd. Fakt wykarczowania pozostałych po wycięciu drzew pniaków nie dowodzi sam przez się nawet zamiaru zmiany rodzaju uprawy, karczowanie bowiem nie musi zmierzać do zmiany uprawy danego gruntu, przeciwnie może ono być wskazane względami racjonalnej gospodarki leśnej, gdy chodzi np. o rychlejsze przygotowanie gruntu pod sztuczne zalesienie. Skoro zatem sąd wyrokujący dopatrzył się w czynie oskarżonego nietylko znamion wykroczenia z art. 42 cyt. rozporządzenia, lecz także cech wykroczenia z art. 38 tego rozporządzenia, winien był, poza stwierdzeniem faktu wykarczowania pni, ustalić jeszcze dalsze okoliczności, z którychby wynikało, iż na gruncie, oczyszczonym z pniaków, podjęto czynności właściwe innemu rodzajowi użytkowania gruntu. Wprawdzie fakt wykarczowania danego obszaru leśnego w związku ze zło-

żeniem przez oskarżonego prośby o zezwolenie na zmianę uprawy tego obszaru może wskazywać na zamiar oskarżonego zaprowadzenia na tym obszarze w przyszłości innej uprawy, jak długo jednak oskarżony po bezprawnem wykarczowaniu pniaków żadnej jeszcze czynności, właściwej innemu rodzajowi uprawy, nie przedsięwziął, w czynie jego nie można poza wykroczeniem z art. 42 cyt. rozporządzenia dopatrzeć się także istoty czynu, określonego w art. 38 tego rozporządzenia.

89.

SPRAWY LASOWE.

Postępowanie: Zawiadamianie osób zainteresowanych o terminie i miejscu badania sprawy na gruncie.

Przepisy, zawarte w art. 29 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust., dotyczą badania na gruncie w wypadkach, wymienionych w art. 28, nie dotyczą natomiast czynności, o których mowa w art. 27 tegoż rozporządzenia. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 29 września 1932 l. rej. 9084/30 w sprawie Wacława Bełkowskiego w Nowym Dworze przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Warszawie w przedmiocie nakazu zalesienia halizn.

Na skutek lustracji powierzchni leśnej w majątku Nowodwór, ... dokonanej 9 października 1929 przez Komisarza ochrony lasów obwodu I w obecności rządcy tegoż majątku, ... Starosta Powiatowy w Mińsku Mazowieckim orzeczeniem z 10 listopada 1929 zobowiązał właściciela majątku do sztucznego zalesienia sosną poddziałów ogólnej powierzchni 4,90 ha. w terminie dwuletnim, poczynając od wiosny 1930, po 2,45 ha. rocznie. Od tego orzeczenia właściciel majątku odwołał się do Wojewody warszawskiego.... Wojewoda, mając na względzie, że orzeczenie Starosty wydane zostało na podstawie szczegółowej lustracji lasu majątku, ... odwołania nie uwzględnił, utrzymując w mocy orzeczenie Starosty.

Powyższą decyzję Wojewody właściciel majątku zaskarżył do NTA.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca, że Komisarz ochrony lasów dokonał lustracji, nie zawiadomiwszy go o dniu przyjazdu do majątku. . .

Zarzutów tych Trybunał nie uznał za uzasadnione.

...Pomijając tę okoliczność, że przy dokonywaniu lustracji obecny był rządca majątku, który podpisał protokół bez jakichkolwiek zastrzeżeń, zarzut skarżącego w tym względzie jest nietrafny już z tego powodu, że obowiązek zawiadamiania interesowanych, przewidziany w art. 29 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 czerwca 1927 poz. 504 Dz. Ust., dotyczy jedynie badania sprawy na gruncie w wypadkach, wymienionych w art. 28, nie dotyczy natomiast czynności, o których mowa w art. 27, gdzie władze leśne mają nieograniczone prawo wstępu do lasu, lustracja zaś, której dokonał w niniejszej sprawie Komisarz ochrony lasów, nie podpada pod żaden z wypadków, przewidzianych w art. 28....

90.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Wstrzymanie wykonania zaskarżonego orzeczenia.

NTA ma prawo odwoływać po dniu 15 listopada 1932 zapadłe przed dniem 15 listopada 1932 uchwały co do wstrzymania wykonania zaskarżonych orzeczeń administracyjnych. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała Zgromadzenia ogólnego NTA z 19 listopada 1932, powzięta na wniosek Pierwszego prezesa w myśl art. 12 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.

91.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uczestniczenie stron w oględzinach i badaniu biegłych.

Z przepisów art. 65 i 66 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie wynika dla władzy obowiązek wzywania stron do uczestniczenia w oględzinach i badaniu biegłych, ani też obowiązek przesyłania stronom odpisu opinji biegłych.

Wyrok NTA z 9 marca 1932 l. rej. 1709/30, 1710/30 w sprawie skargi Sp. Akc. „Elektryczne Koleje Dojazdowe” w Warszawie na uchwałę Rady Ministrów z 8 listopada 1929, zatwierdzoną zarządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z 2 grudnia 1929, w przedmiocie wynagrodzenia za grunty, wywłaszczone pod budowę kolei elektrycznej.

...Skarżąca Spółka podnosi w obu skargach zarzut wadliwości postępowania, która, zdaniem Spółki, ujawniła się w odmowie Komisji

szacunkowej udzielenia Spółce odpisu opinji znawców w sprawie oszacowania wywłaszczonych gruntów, co — jak twierdzi skarżąca — pozbawiło ją możności racjonalnego ustosunkowania się do orzeczeń Komisji szacunkowej.

Na zarzut ten Trybunał stwierdza, że według postanowień art. 65 i 66 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., dotyczących badania stanu faktycznego przez władzę zapomocą biegłych i oględzin, władza może zarządzić oględziny na miejscu z udziałem lub bez udziału biegłych, a strony, o ile zjawią się w czasie badania biegłych lub w czasie oględzin, winny być dopuszczone do uczestniczenia w tych czynnościach, o ile interes publiczny nie stoi temu na przeszkodzie. Jak z przepisów tych okazuje się, nie wynika z nich dla władzy obowiązek wzywania stron do uczestniczenia przy oględzinach i badaniu biegłych, ani też obowiązek przesyłania stronom odpisu opinji biegłych; opinje te w miarę uznania władzy służą jako materjał do powzięcia decyzji.

W niniejszym wypadku, według stanu akt sprawy, Spółce doręczono odnośne orzeczenia Komisji szacunkowej, a skarżąca we wniesionych przeciw tym orzeczeniom protestach do Ministerstwa Komunikacji zakwestjonowała, czy Komisja szacunkowa oparła się na cenach miejscowych. Z akt sprawy zaś okazuje się, że rzeczoznawcy w opinji swej, miarodajnej dla Komisji szacunkowej, oparli się nie na dochodowości, lecz właśnie na cenach miejscowych. Gdyby zatem, zgodnie ze skargą, przyjąć wadliwość postępowania w tem, że skarżącej nie zakomunikowano odpisu opinji znawców, to wadliwość ta nie byłaby istotna, gdyż nie uniemożliwiła skarżącej obrony we wskazanym wyżej kierunku. . . .

Aczkolwiek wyrok powyższy nie spowodował wydania tezy prawnej, tem niemniej jednak w motywach ustalił on wielkiej wagi zasadę proceduralną, iż władze administracyjne nie mają obowiązku, na podstawie rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, wzywania stron do uczestniczenia przy oględzinach i badaniu biegłych, ani też obowiązku przesyłania stronom odpisu opinji biegłych.

Wniosek powyższy Trybunał wysnuł z postanowień art. 66, który rzeczywiście mówi, iż strony — o ile zjawią się w czasie badania świadków, biegłych lub w czasie oględzin — winny być dopuszczone do uczestniczenia w tych czynnościach, o ile interes publiczny nie stoi temu na przeszkodzie.

Tego rodzaju jednak interpretacja przepisów procedury administracyjnej może w szeregu wypadków najpoważniej zagrozić prawom strony. Albowiem niewątpliwie w szeregu spraw administracyjnych najistotniejszym momentem postępowania jest właśnie protokół oględzin na miejscu, bądź badanie świadków i biegłych, gdyż czynności powyższe powodują ustalenie stanu faktycznego, od którego później w całości może być zawisła decyzja. I tak np. właśnie w załatwionej przez powyższy wyrok sprawie oszacowania gruntów wywłaszczonych punktem ciężkości

obrony praw strony była możność brania udziału w ocenie gruntu przez biegłych i w oględzinach jego przez nich, gdyż w tym właśnie momencie rozgrywały się losy samej decyzji. Całe późniejsze postępowanie nic już do sprawy nie wniosło z chwilą, kiedy władze uznały, że oględziny z udziałem biegłych i opinja decydują o sprawie.

Tak samo jest zresztą w całym szeregu innych spraw administracyjnych, budowlanych, przemysłowych, dotyczących różnego rodzaju świadczeń i podatków komunalnych, gdzie istotnym momentem obrony praw strony jest właśnie moment ustalania stanu faktycznego przez oględziny na miejscu i badanie biegłych bądź świadków. Nie ulega wątpliwości, że udział strony w tych czynnościach w większości wypadków nietylko nie może przynieść interesowi publicznemu żadnej szkody, ale odwrotnie będzie nader pożyteczny dla właściwego ustalenia strony faktycznej i osiągnięcia w związku z tem należytego sharmonizowania interesu publicznego i interesu prywatnego. Osiągnięcie tego ideału winno być celem postępowania administracyjnego i w postępowaniu tem nie powinno się prawa strony do obrony jej prywatnych interesów umniejszać ponad niezbędne rzeczywiste potrzeby interesu publicznego.

Z chwilą więc, gdy art. 66 rozporządzenia zawiera już zastrzeżenie, że strony będą dopuszczone do uczestniczenia w badaniu świadków, biegłych i oględzinach, o ile interes publiczny nie stoi temu na przeszkodzie, to niewątpliwie niczego więcej w tym wypadku względy na interes publiczny nie wymagają. Tymczasem wzgląd na interes prywatny strony wymaga, żeby była ona powiadomiona o dokonywanych czynnościach władzy, gdyż w przeciwnym razie nader łatwo może się zdarzyć, że strona bez żadnej winy ze swej strony będzie pozbawiona tej możności. Nie może przecież strona codzień dowiadywać się w urzędzie, czy nie zostały zarządzone te czy inne badania, gdyż byłoby to zbyt uciążliwe zarówno dla niej, jak i dla przedstawicieli władz urzędujących.

Dawna praktyka zresztą pod tym względem uważała, iż niedanie możności stronie wzięcia udziału w powyższych czynnościach władzy stanowiło istotną wadliwość postępowania, umniejszając w sposób nader dotkliwy prawa strony do obrony. Wypowiedziała się niejednokrotnie w tym kierunku judykatura NTA. Do tego samego również wniosku prowadziła ustalona przez Trybunał zasada, że w wypadkach, gdy w postępowaniu przed władzą administracyjną wynika kwestja proceduralna, nie przewidziana przepisami postępowania administracyjnego, posiłkować się należy przepisami ustawy postępowania cywilnego (teza wydana przed wejściem w życie rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem). Zgodnie zaś z art. 119 U. P. C. o oględzinach na miejscu obowiązkowo zawiadamia się strony. W postępowaniu przed sądami okręgowemi art. 510 U. P. C. mówi, podobnie do treści art. 66 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, iż strony, obecne przy oględzinach, mogą zwracać uwagę osoby, dopełniającej tych czynności, na przedmioty, wymagające oględzin. Niema tu wyraźnego przepisu o obowiązku sądu powiadomienia stron o oględzinach, niemniej jednak niema żadnych wątpliwości, że obowiązek sądu w tej mierze istnieje.

Dlatego też rozpoznawana zasada, ustalona przez Trybunał, może budzić dość poważne wątpliwości co do swej słuszności. Przemawiają co prawda za nią pewne względy natury formalnej, a. mianowicie przedewszystkiem brak wyraźnego przepisu o obowiązku wzywania stron, szczególniej w związku z pierwotną redakcją tego artykułu w projekcie rozporządzenia, w którym obowiązek ten expressis verbis był przewidziany. Dalej uzasadnić może tę tezę przepis art. 22 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, który postanawia, iż władza ma prawo, w wypadku zaś, gdy poszczególne przepisy to przewidują, ma obowiązek wzywać osoby, od których

potrzebuje wyjaśnień lub których udział w czynnościach władzy jest potrzebny, do złożenia tych wyjaśnień, jak również do udziału w czynnościach władzy.

Z powyższych przepisów możnaby rzeczywiście wysnuwać wnioski takie, jak to uczynił Trybunał w omawianym wyroku, o ile jednak uwzględnić wyżej przytoczone argumenty, jak również zasadę, ustaloną w ust. 1 art. 66 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, głoszącą, że „sprawy należy załatwiać... tak, aby nie cierpiał ani interes publiczny, ani uprawniony interes osób prywatnych", — to należy dojść do wniosku, iż niepowiadomienie strony o ważnych czynnościach władzy, dotyczących ustaleń faktycznych, od których może być zawisły los całej sprawy, stanowi istotną wadliwość postępowania, która winna skutkować uchylenie zaskarżonego orzeczenia. W każdym zaś razie wobec poważnych w tej sprawie wątpliwości prawnych byłoby rzeczą nad wyraz pożądaną, w razie trwania Trybunału przy swej judykaturze, jak najszybsze znowelizowanie procedury administracyjnej w kierunku ustalenia obowiązku władzy powiadamiania stron o oględzinach lokalnych, ekspertyzach i badaniach świadków we wszystkich tych wypadkach, gdy interes publiczny nie stoi temu na przeszkodzie.

Stefan Urbanowicz

92.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, które zawierają wadę, powodującą nieważność.

Nieważność, o której mowa w art. 101 p. e) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.), musi być wyraźnie zastrzeżona w danym przepisie prawa przez zamieszczenie klauzuli o nieważności. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 8 marca 1932 l. rej. 3823/30 w sprawie Antoniego, Karoliny i Adelajdy Lanckorońskich przeciw Ministerstwu Reform Rolnych w przedmiocie wyłączeń z art. 4 ustawy o wykonaniu reformy rolnej.

...W danym wypadku władza pozwana uchyliła prawomocne orzeczenia Okręgowych Urzędów Ziemskich z 23 listopada 1926 i z 5 lipca 1927 w trybie nadzoru, powołując się na przepisy art. 17 część 2 i 3 ustawy o wykonaniu reformy rolnej z 28 grudnia 1925 oraz art. 101 p. e) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem. Ten ostatni przepis atoli wyraźnie głosi, że decyzja, podlegająca uchyleniu w drodze nadzoru, winna zawierać wadę, która z mocy wyraźnego przepisu prawa powoduje nieważność wydanej decyzji. Jak wynika z treści zaskarżonych orzeczeń, władza pozwana dopatrzyła się w orzeczeniach Okręgowych Urzędów Ziemskich z 23 listopada 1926 i z 5 lipca 1927 wady, t. j. uchybienia przepisom art. 17 część 2 i 3 ustawy o wykonaniu reformy rolnej. Te ostatnie zaś przepisy stanowią przedewszystkiem, że czynności urzędów ziemskich, związane z pozo-

stawieniem właścicielowi wyłączeń, przewidzianych w art. 4 i 5 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, oparte być mają na dobrej wierze w prawdziwość i ścisłość danych, przez właściciela deklarowanych, tak co do ilości i rozległości objektów, jak i co do przynależności tychże majątków do kategoryj, przewidzianych w art. 4 i 5 ustawy (część 2 art. 17 ustawy). Niema zaś wyraźnego przepisu ani w tymże art. 17 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, ani w innym artykule tejże ustawy, że uchybienie części 2 art. 17 tej ustawy powoduje nieważność tej decyzji i że mogłaby przeto taka decyzja z mocy art. 101 p. e) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem być w drodze nadzoru uchylona. Wprawdzie są rygory, w razie ujawnienia niezgodności danych, zadeklarowanych przez właściciela, z istotnym stanem rzeczy, przewidziane w art. 17 część 3, mianowicie: „ujawnienie w którymkolwiek momencie postępowania wyłączeniowego i po jego ukończeniu, że dane właściciela były niezgodne z istotnym stanem rzeczy co do ilości i rozległości objektów, powoduje przerwanie postępowania i dokonanie wyłączenia dla właściciela w myśl końcowego zdania części 2 art. 16“, ale i ten rygor może być stosowany nie w drodze nadzoru, lecz przez tę władzę, która orzekała w ostatniej instancji.

O ile więc nawet orzeczenia z 23 listopada 1926 oraz z 5 lipca 1927 oparte zostały na danych, niezgodnych z istotnym stanem rzeczy, co przewidziane jest w art. 17 część 3 ustawy o wykonaniu reformy rolnej, to jednak okoliczność ta nie może powodować uchylenia powyższych orzeczeń w drodze nadzoru z mocy art. 101 p. e) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, gdyż, jak wykazano wyżej, uchybienie przepisom art. 17 ustawy o wykonaniu reformy rolnej nie jest zagrożone wyraźną klauzulą nieważności tego rodzaju orzeczeń.

Z powyższych zasad wychodząc, Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą...

Zajęte przez Trybunał w wyroku tym stanowisko jest zupełnie zdecydowane. Dopuszczenie uchylania decyzyj prawomocnych władzy, na mocy których nabyte zostały pewne prawa, jedynie dlatego, że, zdaniem władzy nadzorczej, decyzje te są wadliwe i niezgodne z przepisami prawa, byłoby wielkiem niebezpieczeństwem dla stałości stosunków prawnych. Art. 101 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem też tego nie czyni; traktuje on jedynie o prawie władzy nadzorczej konstatowania nieważności każdej decyzji, bez względu na jej prawomocność, i wylicza zgóry w sposób wyczerpujący pięć przypadków, w których decyzja może być uznana za nieważną. Do artykułu tego, stanowiącego wyjątek od ogólnej zasady obowiązywania prawomocności, stosowana musi być wykładnia ścisła i niedopuszczalna tu jest jakakolwiek analogja.

Podobnie więc, jak w przypadku, wymienionym pod lit. b), nie można — co podniesiono już w glosie do wyroku Trybunału z 2 marca 1932 l. rej. 4445/30 (OPA, I, 19) — pojęcia decyzji, wydanej bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, rozciągać

na decyzje, oparte tylko na mylnej wykładni ustawy, tak i w przypadku, przewidzianym pod lit. e), nie każda wada decyzji uzasadniać może jej unieważnienie, ale uchylenie decyzji, jako nieważnej, nastąpić może tylko wówczas, gdy nieważność taka jest sankcją, w ustawie wyraźnie zgóry przewidzianą.

Dr. Jan Morawski

93.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władz nadzorczych przy zatwierdzaniu statutów.

Władza nadzorcza, powołana do zatwierdzania na zasadzie art. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. uchwał podatkowych związków samorządowych, ma prawo badania tychże uchwał pod względem ich celowości. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 7 kwietnia 1932 l. rej. 871/29 w sprawie Powiatowego Związku Komunalnego w Będzinie przeciw Ministerstwu Spraw Wewnętrznych w przedmiocie zatwierdzenia statutu podatku od kopalń węgla na r. 1928/29.

... Zarzut nielegalności zaskarżonej decyzji, a mianowicie, iż wobec zgodności statutu z podstawą prawną nie może władza nadzorcza domagać się wprowadzenia w jego treści zmian rzeczowych, jest nieuzasadniony. Artykuł 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. wymaga do ważności uchwał w sprawie samoistnych podatków komunalnych oraz dodatków do opłat patentowych zatwierdzenia tychże uchwał przez właściwe władze nadzorcze. Artykuł ten nie ogranicza władzy nadzorczej w prawach „zatwierdzania" uchwał podatkowych żadnemi warunkami, pozostawia tem samem tejże władzy ocenę uchwał pod każdym względem, to jest zarówno pod względem legalności jakoteż celowości. To stanowisko znajduje poparcie w przepisie art. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne poz. 522 Dz. Ust., któryto przepis przy zatwierdzaniu preliminarzy budżetowych, opartych na źródłach podatkowych, przewiduje prawo władz nadzorczych badania pozycyj budżetowych zarówno pod względem ich legalności jakoteż celowości.

Ratio legis tych przepisów jest zupełnie zrozumiała: tylko mając możność kontroli finansowej działalności związków komunalnych

pod względem celowości, państwo, które w myśl art. 70 Konstytucji „sprawuje nadzór nad działalnością samorządu“, jest w stanie utrzymać zgodność gospodarki finansowej związków samorządowych z ogólną polityką gospodarczą i finansową państwa.

Z powyższego wynika zatem, że zarzut skargi, jakoby władza nadzorcza przy zatwierdzaniu projektów statutów podatkowych nie miała prawa domagać się wprowadzenia w tychże projektach zmian rzeczowych pod kątem widzenia celowości, nie jest uzasadniony...

94.

SAMORZĄD.

Sprzeciwy przeciw ważności wyborów do rady miejskiej.

Przepis art. 85 ust. 1 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.), dotyczący formy i treści odwołań od decyzyj władz administracyjnych, nie może być stosowany w drodze analogji do sprzeciwów, przysługujących wyborcom przeciw ważności wyborów do rady miejskiej w b. dzielnicy pruskiej na zasadzie § 27 ordynacji miejskiej z 30 maja 1853 (Zb. ust. pr. str. 261) w brzmieniu rozporządzenia Ministra b. dzielnicy pruskiej z 12 sierpnia 1921 poz. 490 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1932 l. rej. 2020/30 w sprawie sporno-administracyjnej Leona Wyduby w Koźminie przeciw Radzie Miejskiej w Koźminie w przedmiocie ważności wyborów do Rady Miejskiej.

...Nietrafnie powołuje się wyrok Sądu a quo na § 85 rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem poz. 341 Dz. Ust., który postanawia, że odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia i wystarcza, jeśli z podania strony wynika, że nie jest zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę. Przepis ten bowiem, odnoszący się wyraźnie tylko do treści i formy odwołań przeciw decyzjom władz administracyjnych, nie może być stosowany analogicznie w wypadkach, gdy, jak w niniejszym, chodzi nie o takie odwołanie, lecz o specjalny, przysługujący każdemu wyborcy, środek sprzeciwu przeciw ważności aktu wyborczego...

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

DRUK PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA